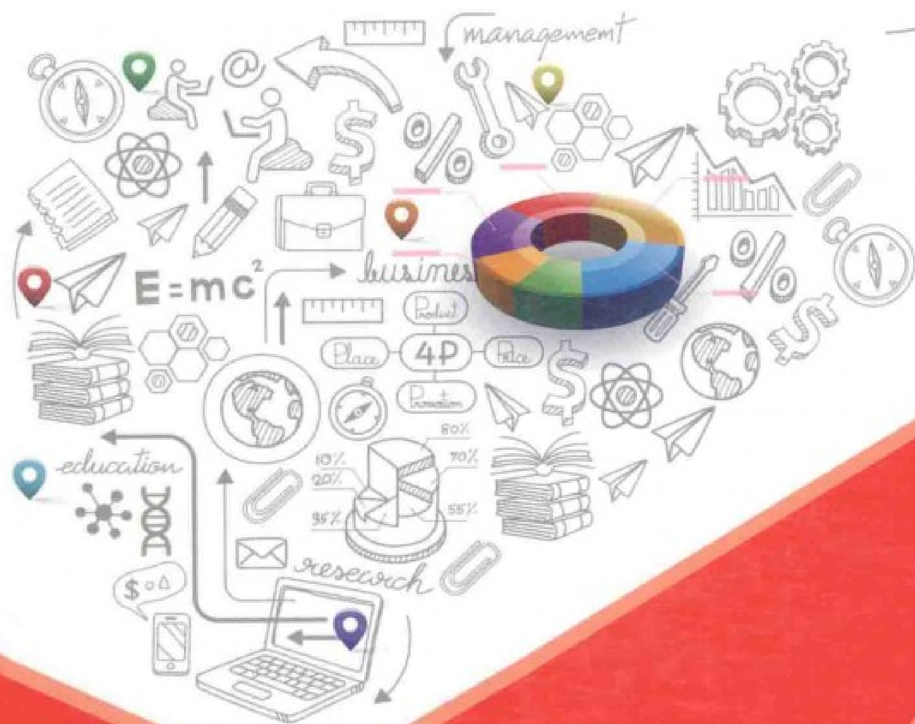
全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

懂报表比会投资更重要

公司财务报表辨析

分析精彩独到、实例贴切生动、假象各个击破、理论简单明了



焦雪丽 著

读懂财务报表，可以帮助你分析企业经营状况，预测企业财务风险，洞悉企业发展潜力，创造新的财富故事。财务报表是企业经营状况的真实写照，要对企业的财务状况和经营成果进行了解，就必须学会看财务报表。

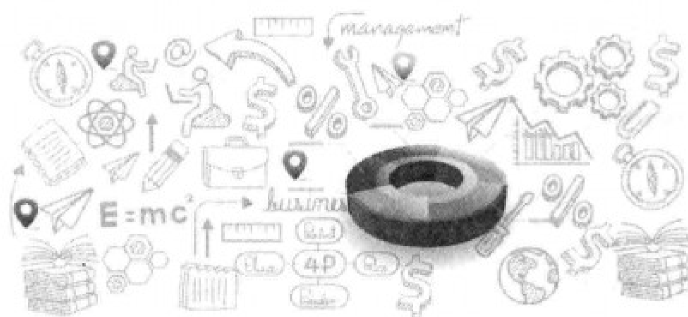
河北科学技术出版社

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和
理想藏书55188

懂报表比会投资更重要

公司财务报表辨析

焦雪丽 著



河北科学技术出版社

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户hi
www.55188.com
理想藏书55188

图书在版编目（CIP）数据

懂报表比会投资更重要 公司财务报表辨析 / 焦雪丽著. —石家庄：河北科学技术出版社，2014. 9

ISBN 978 -7 -5375 -7240 -8

Ⅰ. ①懂… Ⅱ. ①焦… Ⅲ. ①公司 - 会计报表 - 会计分析 Ⅳ. ①F276. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2014）第 216060 号

懂报表比会投资更重要 公司财务报表辨析
焦雪丽 著

出版发行 河北科学技术出版社
地 址 石家庄市友谊北大街 330 号（邮编：050061）
印 刷 香河县宏润印刷有限公司
经 销 新华书店
开 本 787 × 1092 1/16
印 张 19. 25
字 数 270 千字
版 次 2015 年 1 月第 1 版
2015 年 1 月第 1 次印刷
定 价 45. 00 元

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

前　言

随着我国经济的迅猛发展，财务会计信息在各个领域所发挥的作用也日益重要，但是各个企业在财务会计中的违法造假事件也日益加剧，严重扰乱了我国正常的社会经济秩序，在一定程度上影响了经济的发展。

在财务会计造假中财务报表作假已是企业间最普遍的现象。各个企业出于不同的目的而进行财务报表造假：

(1) 为了给业绩考核脸上贴金。

(2) 为了获取信贷资金和商业信用。

(3) 为了发行股票早日上市。

(4) 为了偷逃税款或者操纵股价。

(5) 为了某种政治企图。

(6) 为推卸企业和个人的责任。

不管是出于何种原因、为了何种目的，编制虚假财务报表就是违反相关法规的规定，严重破坏了社会经济秩序，是社会所不允许的行为。

为了帮助财务报表使用者快速识别虚假财务报表，

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net



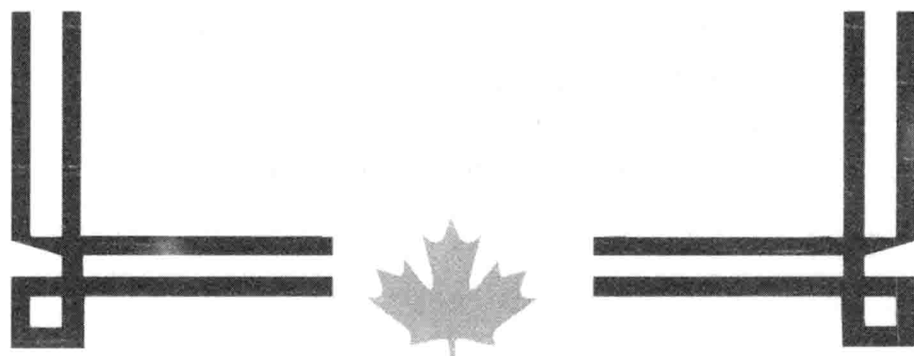
我们特意派出我们的财务侦探、报表资深打假人组织编写了本书。

书中分别介绍了资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表、财务报表附注以及合并财务报表的错报之处，详细介绍了中国上市公司财务舞弊的主要手段。不仅如此，文中还列举了十几个财务侦查案例，帮助你更好地理解。

本书内容丰富、语言通俗易懂，让你一看就明白。在财务侦探的指引下，你也将会成为下一个“福尔摩斯”！

本书在写作过程中参考了一些财务书籍，在此，对这些书籍的作者和为本书出版给予帮助和支持的朋友们表示衷心的感谢。

由于作者水平有限，书中难免有纰漏和不成熟之处，敬请广大读者朋友们批评、指正。



全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

目录

Contents

第1章　财务报表粉饰

第一节　财务报表粉饰的动机分析　/2

第二节　财务报表粉饰的类型　/4

第三节　财务报表粉饰的手法　/6

第四节　财务报表舞弊和粉饰的识别　/15

第2章　资产负债表错报26例

错报1　资产负债表表头填列错误　/26

错报2　货币资金项目错误　/26

错报3　会计期末交易性金融资产项目没按公允价值计量　/28

错报4　应收账款和预付账款填列错误　/32

错报5　存货项目漏填或错填　/33

错报6　“存货”项目直接以历史成本填列　/35

错报7　可供出售金融资产公允价值变动记录错误　/39

错报8　持有至到期投资的会计核算或账务处理错误　/42

错报9　持有至到期投资会计核算和报表填列错误　/46

错报10　企业合并形成的长期股权投资会计核算错误　/47

错报11　长期股权投资后续计量错误　/49

错报12　成本法和权益法转换不正确　/52

错报13　编制报表时投资性房地产的计量模式不明确　/56

错报14　自行开发的无形资产，费用处理不合规定　/60

错报15　编制报表时没有考虑商誉的存在　/62

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报16 在新准则下，筹建期间发生的开办费核算错误 /64
错报17 递延所得税资产核算不当 /64
错报18 应付账款和预收账款填列错误 /67
错报19 非货币性福利没有纳入"应付职工薪酬"科目核算 /69
错报20 "辞退福利"科目账务处理错误 /72
错报21 忽略"一年内到期的非流动性负债"项目 /75
错报22 应付债券填列错误 /76
错报23 预计负债项目没有考虑 /77
错报24 没有正确计算递延所得税负债 /79
错报25 对新准则条件下"资本公积"项目核算不正确 /83
错报26 没有正确处理"库存股"项目的确认和计量 /85

第3章 利润表错报22例
错报1 分期收款发出商品的收入核算错误 /93
错报2 税前任意扣除未经核定的准备金支出 /95
错报3 各项资产减值损失核算不当 /97
错报4 随意转回已确认的资产减值损失 /100
错报5 利息收入金额的计量方法使用错误 /101
错报6 忽视公允价值变动损益项目的重要作用 /102
错报7 政府补助确认及计量方法出现错误 /105
错报8 将增值税出口退税计入政府补助 /107

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 9　投资收益项目计算顺序错误　/110
错报 10　将接受捐赠资产价值记入“资本公积”　/112
错报 11　长期股权投资后续计量成本法与权益法使用错误　/114
错报 12　借款费用会计核算错误　/117
错报 13　处置境外经营收入时会计核算错误　/119
错报 14　采用追溯法调整时，对各期利润表调整方法错误　/120
错报 15　债务重组中负债计入资本公积　/123
错报 16　建造合同的收入和费用核算错误　/126
错报 17　附有销售退回条件的商品销售收入方法错误　/128
错报 18　混淆销售折让和销售折扣　/131
错报 19　混淆销售回购和售后租回的会计处理　/134
错报 20　存货跌价准备会计核算不当　/137
错报 21　企业所得税会计核算错误　/139
错报 22　营业收入分裂现象没认清　/142

第 4 章　现金流量表错报 13 例
错报 1　销售退回处理不当　/151
错报 2　应收账款和应收票据处理错误　/152
错报 3　没有正确处理已贴现的应收票据　/154
错报 4　忽视核销的坏账损失　/155
错报 5　支付给职工以及为职工支付的现金项目填列错误　/157

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

Contents

错报 6 其他与经营活动有关的现金流入与流出项目填列错误 /159
错报 7 支付的各项税费项目填列不全 /160
错报 8 借款利息资本化的部分核算不当 /162
错报 9 取得子公司及其他营业单位支付的现金净额项目列示错误 /165
错报 10 计算投资支付的现金项目错误 /166
错报 11 借款利息、债券利息核算错误 /168
错报 12 忽略汇率变动对现金及现金等价物的影响 /169
错报 13 企业忽略对现金流量表附注的编报 /171

第 5 章 所有者权益变动表错报 6 例
错报 1 计算本年年初金额时，忽略了对会计政策变更的处理 /181
错报 2 前期差错使用的方法选择不当 /186
错报 3 直接记入所有者权益的利得和损失会计处理错误 /188
错报 4 所有者投入和减少资本项目计算错误 /193
错报 5 忽略对股票股利的处理 /196
错报 6 所有者权益内部结转项目计算错误 /198

第 6 章 财务报表附注错报 6 例
错报 1 脚注披露错误 /205

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 2 财务主表与附表之间勾稽关系错误 /208
错报 3 未来现金流出折算计量错误 /209
错报 4 或有事项的义务不清楚 /210
错报 5 关联方界定错误 /212
错报 6 关联方关系及其交易的相关信息披露错误 /215

第 7 章 合并财务报表错报 5 例
错报 1 合并范围界定错误 /225
错报 2 子公司超额亏损会计处理不当 /229
错报 3 母子公司合并资产负债表中抵消项目处理不当 /230
错报 4 母子公司合并利润表中抵消项目处理不当 /236
错报 5 母子公司会计政策和会计期间没有统一 /239

第 8 章 财务侦查案例
案例 1 虚增主营收入粉饰业绩 /246
案例 2 调整非主营性收入虚增利润 /249
案例 3 虚减成本和费用 /252
案例 4 高额收益源于关联交易 /253
案例 5 利用潜亏挂账，实现利润增值 /254
案例 6 大股东欠款，借米还糠 /260
案例 7 巧用计提，亏往盈今 /262
案例 8 上市公司"贫血"，政府出手"扶贫" /263

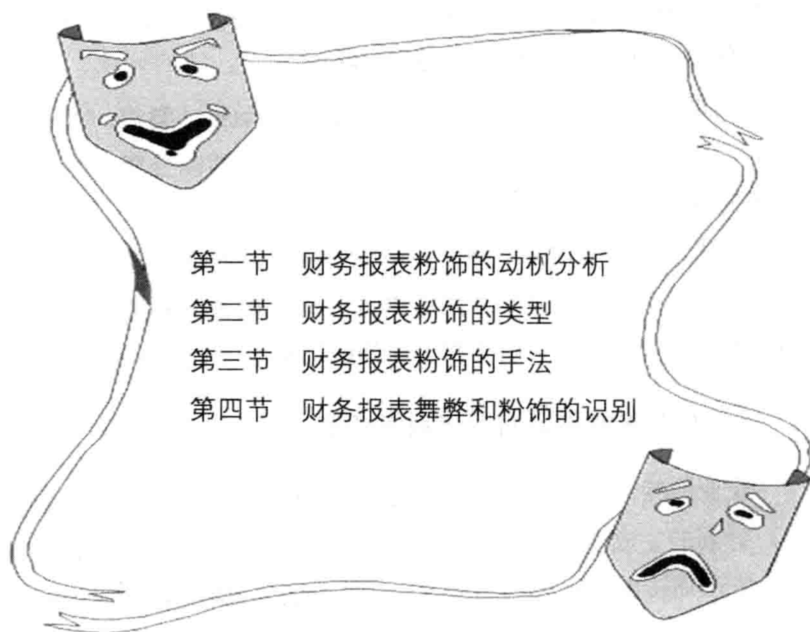
全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

Contents

案例9 多事之秋的科龙电器 /264
案例10 股改后第一个被挖出造假事件的公司——G银河 /268
案例11 天津磁卡细水长流的违规行为 /272
案例12 郑百文的信用危机 /275
案例13 红光实业 /278
案例14 “亚细亚”内控失败的原因 /281
案例15 内控导致舞弊的案件 /286
案例16 东方电子的舞弊事件 /290
案例17 蓝田股份的“秘密” /293

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第1章 财务报表粉饰



第一节 财务报表粉饰的动机分析
第二节 财务报表粉饰的类型
第三节 财务报表粉饰的手法
第四节 财务报表舞弊和粉饰的识别

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第一节 财务报表粉饰的动机分析

财务报表粉饰在我国相当普遍，中农信倒闭、株洲有色巨亏、琼民源事件以及中创集团、海南发展银行被接管、广东国际信托投资公司被关闭，都从一个侧面暴露出财务报表粉饰的严重性。财务报表粉饰极具危害性，它不仅误导投资者和债权人，使他们根据失实的财务信息作出错误的判断和决策，而且也误导政府等监管部门，使监管部门不能及时发现、防范和化解企业集团和金融机构的财务风险。

有鉴于此，本章拟探讨财务报表粉饰的动机、类型、常见手段和识别方法，并以此为基础，一起来探讨一下我们在阅读公司的财务报表的过程中如何来识破这些陷阱。

首先，我们必须要了解公司进行财务报表粉饰的动机有哪些，只有知道了这些动机之后，我们才能够更进一步地识破财务报表粉饰的手段。总的说来，上市公司进行财务报表粉饰的动机主要有以下几种：

1. 为了业绩考核而粉饰财务报表

企业的经营业绩，其考核办法一般以财务指标为基础，如利润（或扭亏）计划的完成情况、投资回报率、产值、销售收入、国有资产保值增值率、资产周转率、销售利润率等，均是经营业绩的重要考核指标。而这些财务指标的计算都涉及会计数据。除了内部考核外，外部考核如行业排行榜，主要也是根据销售收入、资产总额、利润总额来确定的。

经营业绩的考核，不仅涉及企业总体经营情况的评价，还涉及企业管理者经营管理业绩的评定，并影响其提升、奖金福利等。为了在经营业绩上多得分，企业就有可能对其财务报表进行包装、粉饰。可见，基于业绩

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

考核而粉饰财务报表是最常见的动机。

2. 为了获取信贷资金和商业信用而粉饰财务报表

众所周知，在市场经济下，银行等金融机构出于风险考虑和自我保护的需要，一般不愿意贷款给亏损企业和缺乏资信的企业。然而，资金又是市场竞争取胜的四要素（产品质量、资金实力、人力资源、信息资源）之一。在我国，企业普遍面临资金紧缺局面。因此，为了获得金融机构的信贷资金或其他供应商的商业信用，经营业绩欠佳、财务状况不健全的企业，难免要对其财务报表修饰打扮一番。

3. 为了发行股票而粉饰财务报表

股票发行分为首次发行（IPO）和后续发行（配股）。在 IPO 情况下，根据《公司法》等法律法规的规定，企业必须连续三年盈利，且经营业绩要比较突出，才能通过证监会的审批。此外，股票发行价格的确定也与盈利能力有关。为了多募集资金，塑造优良业绩的形象，企业在设计股改方案时往往会对财务报表进行粉饰。

在后续发行情况下，要符合配股条件，即企业最近三年的净资产收益率每年必须在 10% 以上。因此，10% 的配股已成为上市公司的“生命线”。

4. 为了减少纳税而粉饰财务报表

所得税是在会计利润的基础上，通过纳税调整，将会计利润调整为应纳税所得额，再乘以适用的所得税税率而得出的。因此，基于偷税、漏税、减少或推迟纳税等目的，企业往往对财务报表进行粉饰。当然，也有少数国有企业和上市公司，基于资金筹措和操纵股价的目的，有时甚至不惜虚构利润，多交所得税，以“证明”其盈利能力。

5. 为了政治目的而粉饰财务报表

为了使国有企业走出困境，从某种意义上说，国有企业扭亏为盈、创造良好的经营业绩已成为一项政治任务。对企业管理者而言，完成这项任

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

务可能仕途光明，否则可能职位难保，甚至下岗分流。在这种政治压力下，国有企业很有可能粉饰财务报表。

此外，许多地方的市长、局长会从大型国有企业的厂长、经理中挑选。为了表现其才能，体现其业绩，厂长、经理们就有粉饰财务报表的动机。不难发现，一些企业的老总一旦被提拔为市长或局长，继任者往往不得不花费几年的时间来消化上任厂长经理因粉饰财务报表而遗留下的沉重历史包袱。

6. 为推卸责任而粉饰财务报表

表现为：

（1）更换高级管理人员时进行的离任审计，一般会暴露出许多问题。新任总经理就任当年，为明确责任或推卸责任，往往大刀阔斧头地对陈年老账进行清理。

（2）会计准则、会计制度发生重大变化时，如《股份有限公司会计制度》的实施，可能诱发上市公司粉饰财务报表，提前消化潜亏，并将责任归咎于新的会计准则和会计制度。

（3）发生自然灾害，或高级管理人员卷入经济案件时，企业也很可能粉饰财务报表。

通过这种动机的分析，使得我们在分析财务报表的时候，就有必要考虑一下公司在这些方面是否存在相应的压力或者动力，这为我们进一步的分析埋下了伏笔。

第二节 财务报表粉饰的类型

尽管上市公司进行财务报表粉饰的动机很多，实行财务报表粉饰的手段也可谓五花八门，“八仙过海，各显神通”，但是，追根究底，任何一个

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

上市公司要粉饰财务报表，无非就是从以下几个方面入手。所以，那披着面纱的财务报表粉饰实际上也是那么简单和真实。

总的说来，财务报表粉饰的类型主要有以下几个方面：

1. 粉饰经营业绩

利润最大化，这种类型的财务报表粉饰在上市前一年和上市当年尤为明显。典型做法是：提前确认收入、推迟结转成本、亏损挂账、资产重组、关联交易。

利润最小化，当企业达不到经营目标或上市公司可能出现连续三年亏损，面临被摘牌时，采用这种类型的财务报表粉饰就不足为奇了。典型做法是：推迟确认收入、提前结转成本，转移价格。

利润均衡化，企业为了塑造绩优股的形象或获得较高的信用等级评定，往往采用这种类型的财务报表粉饰。典型做法是：利用其他应收应付款、递延资产等科目调节利润，精心策划利润稳步增长的趋势。

利润清洗（亦称巨额冲销），当企业更换法定代表人，新任法定代表人为了明确或推卸责任，往往采用这种类型的财务报表粉饰。典型做法是：将坏账、存货积压、长期投资损失、闲置固定资产、待处理流动资产和待处理固定资产等所谓虚拟资产一次性处理为损失。

2. 粉饰财务状况

高估资产，当对外投资和进行股份制改组时，企业往往倾向于高估资产，以便获得较大比例的股权。典型做法是：编造理由进行资产评估、虚构业务交易和利润。

低估负债，企业贷款或发行债券时，为了证明其财务风险较低，通常有低估负债的欲望。典型做法是：账外账或将负债隐匿在关联企业。

3. 财务报表粉饰的动机决定财务报表粉饰的类型

基于业绩考核、获取信贷资金、发行股票和政治目的，财务报表粉饰一般以利润最大化、利润均衡化的形式出现；基于纳税和推卸责任等目

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

的，财务报表粉饰一般以利润最小化和利润清洗的形式出现。

就上市公司而言，危害性最大的财务报表粉饰是利润最大化，即所谓的虚盈实亏、隐瞒负债。

第三节 财务报表粉饰的手法

一、财务报表粉饰的常见手段

1. 利用资产重组调节利润

资产重组是企业为了优化资本结构，调整产业结构，完成战略转移等目的而实施的资产置换和股权置换。然而，资产重组现已广为滥用，以至提起资产重组，人们立即联想到做假账。近年来，在一些企业中，特别是在上市公司中，资产重组确实被广泛用于粉饰财务报表。不难发现，许多上市公司扭亏为盈的秘诀在于资产重组。

典型做法是：

（1）借助关联交易，由非上市的企业以优质资产置换上市公司的劣质资产。

（2）由非上市的企业将盈利能力较高的下属企业廉价出售给上市公司。

（3）由上市公司将一些闲置资产高价出售给非上市的企业。

【例】××股份公司 2014 年将 6 926 万元的土地使用权以 21 926 万元的价格卖给母公司，确认了 15 000 万元的利润；同时将所属一家企业的整体产权（账面净值 1 454 万元）以 9 414 万元的价格出售给母公司，确认 7 960万元的利润。这两笔资产重组的利润总额合计 22 960 万元。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

【例】××股份公司2014年6月将其拥有的账面价值56万美元的上海××有限公司40%的股权作价4 000万元人民币，与其关联企业进行股权置换。本次股权置换使该股份公司56万美元的不良资产转化为4 000万元的优质资产，仅此一项就为该股份公司增加了3 500多万元的收益，不仅使该公司2014年上半年免于亏损，而且在弥补了以前年度2 558万元的亏损后，还可剩余相当一部分可分配利润。

资产重组往往具有使上市公司一夜扭亏为盈的神奇功效，其“秘方”一是利用时间差，如在会计年度即将结束前进行重大的资产买卖，确认暴利；二是不等价交换，即借助关联交易，在上市公司在和非上市的母公司之间进行“以垃圾换黄金”的利润转移。

2. 利用关联交易调节利润

我国的许多上市公司由国有企业改组而成，在股票发行额度有限的情况下，上市公司往往通过对国有企业局部改组的方式设立。股份制改组后，上市公司与改组前的母公司及母公司控制的其他子公司之间普遍存在着错综复杂的关联关系和关联交易。利用关联交易粉饰财务报表、调节利润已成为上市公司乐此不疲的“游戏”。

利用关联交易调节利润，其主要方式包括：

(1) 虚构经济业务，人为抬高上市公司业务和效益。

【例】一些股份制改组企业因主营业务收入和主营业务利润达不到70%，会通过将其商品高价出售给其关联企业，使其主营业务收入和利润“脱胎换骨”。

(2) 采用大大高于或低于市场价格的方式，进行购销活动、资产置换和股权置换。

如前面所举的资产重组案例。

(3) 以旱涝保收的方式委托经营或受托经营，抬高上市公司经营业绩。

【例】××股份公司，以800万元的代价向关联企业承包经营一个农场，在不到一年内获取7 200万元的利润。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

(4) 以低息或高息发生资金往来，调节财务费用。

【例】××股份公司将12亿元的资金（占其资产总额的69%）拆借给其关联企业。虽然我们不能确定其资金拆借利率是否合理，但有一点是可以肯定的，该股份公司的利润主要来源于与关联企业资金往来的利息收入。

(5) 以收取或支付管理费或分摊共同费用调节利润。

例如，××集团公司2014年替其控股的上市公司承担了4 500多万元的广告费，理由是上市公司做的广告也有助于提升整个集团的企业形象。

交易调节利润的最大特点是，亏损大户可在一夜之间变成盈利大户，且关联交易的利润大都体现为“其他业务利润”、“投资收益”或“营业外收入”，但上市公司利用关联交易赚取的“横财”往往带有间发性，通常并不意味着上市公司的盈利能力发生实质性的变化。利用关联交易调节利润的另一个特点是，交易的结果是非上市的国有企业的利润转移到上市公司，导致国有资产的流失。

3. 利用资产评估消除潜亏

按照会计制度的规定和谨慎原则，企业的潜亏应当依照法定程序，通过利润表予以体现。然而，许多企业往往在股份制改组、对外投资、租赁、抵押时，通过资产评估，将坏账、滞销和毁损存货、长期投资损失、固定资产损失以及递延资产等潜亏确认为评估减值，冲抵“资本公积”，从而达到粉饰财务报表，虚增利润的目的。

【例】一家企业于2014年改组为上市公司时，2011年、2012年和2013年报告的净利润分别为2 850万元、3 375万元和4 312万元。审计发现：

(1) 2011年、2012年和2013年应收款项中，账龄超过3年以上，无望收回的款项总计7 563万元。

(2) 过期变质的存货，其损失约3 000万元。

(3) 递延资产中含逾期未摊销的待转销汇兑损失为1 150万元。

若考虑这些因素，则该企业过去三年并没有连续盈利，根本不符合上

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

市条件。为此，该企业以股份制改组所进行的资产评估为“契机”，将这些潜亏全部作为资产评估减值，与固定资产和土地使用权的评估增值18 680万元相冲抵，使其过去三年仍然体现高额利润，从而达到顺利上市的目的。

4. 利用虚拟资产调节利润

根据国际惯例，资产是指能够带来未来经济利益的资源。不能带来未来经济利益的项目，即使符合权责发生制的要求列入资产负债表，严格地说，也不是真正意义上的资产，由此就产生了虚拟资产的概念。所谓虚拟资产，是指已经实际发生的费用或损失，但由于企业缺乏承受能力而暂时挂列为递延资产、待处理流动资产损失和待处理固定资产损失等资产科目。利用虚拟资产科目作为“蓄水池”，不及时确认、少摊销已经发生的费用和损失，也是上市公司粉饰财务报表，虚盈实亏的惯用手法。其“合法”的借口包括权责发生制、收入与成本配比原则、地方财政部门的批示等。

【例】××股份公司2014年度报告了近2 000万元的净利润，但该公司根据当地财政部门的批复，将已经发生的折旧费用、管理费用、退税损失、利息支出等累计约14 000万元挂列为“递延资产”。若考虑这两个因素，××股份公司实际上发生了严重的亏损。

5. 利用利息资本化调节利润

根据现行会计制度的规定，企业为在建工程和固定资产等长期资产而支付的利息费用，在这些长期资产投入使用之前，可予以资本化，计入这些长期资产的成本。利息资本化本是出于收入与成本配比原则，区分资本性支出和经营性支出的要求。然而，在实际工作中，有不少上市公司滥用利息资本化的规定，蓄意调节利润。

最具代表性的当属渝太白。该公司将钛白粉工程建设期间的借款及应付债券的利息8 064万元，在该项目已投入使用的情况下仍然予以资本化，结果被注册会计师出具了否定意见的审计报告，开了我国上市公司被出具

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

否定意见审计报告的先河。

利用利息资本化调节利润的更隐秘的做法是，利用自有资金和借入资金难以界定的事实，通过人为划定资金来源和资金用途，将用于非资本性支出的利息资本化。

6. 利用股权投资调节利润

由于我国的产权交易市场还很不发达，对股权投资的会计规范尚处于初级阶段，有不少上市公司利用股权投资调节利润。除了借助资产重组之机，利用关联交易将不良股权投资以天价与关联公司置换股权获取“暴利”外，还有不少企业利用成本法和权益法粉饰财务报表。典型的做法是，对于盈利的被投资企业，采用权益法核算，而对于亏损的被投资企业，即使股权比例超过20%，仍采用成本核算。

近年来一些上市公司迫于利润压力，经常在会计年度即将结束之际，与关联公司签订股权转让协议，按权益法或通过合并财务报表，将被收购公司全年的利润纳入上市公司的财务报表。根据有关规定，股权转让时，收购企业只能将被收购企业在收购之日前实现的利润作为收购成本，不得将其确认为投资收益。这一规定，无疑将有效地抑制上市公司利用股权投资调节利润，粉饰财务报表行为。

7. 利用其他应收款和其他应付款调节利润

根据现行会计制度规定，其他应收款和其他应付款科目主要用于反映除应收账款、预付账款、应付账款、预收账款以外的其他款项。在正常情况下，其他应收款和其他应付款的期末余额不应过大。然而，许多上市公司的其他应收款和其他应付款期末余额巨大，往往与应收账款、预付账款、应付账款和预收账款的余额不相上下，甚至超过这些科目的余额。之所以出现这些异常现象，主要是因为许多上市公司利用这两个科目调节利润。事实上，注册会计师界已经将这两个科目戏称为“垃圾筒”（因为其他应收款往往用于隐藏潜亏）和“聚宝盆”（因为其他应付款往往用于隐瞒利润）。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

8. 利用时间差（跨年度）调节利润

一些上市公司为了在年度结束后能给股东一份“满意”的答卷，往往借助时间差调节利润。传统的做法是在12月份虚开发票，次年再以质量不合格为由冲回。较为高明的做法是，借助与第三方签订“卖断”收益权的协议，提前确认收入。例如，××股份公司于2013年12月5日与美国一家公司签订协议，以3 500万元的价格向美国公司购买了一批硬件和软件，同时美国公司同意以12 000万元的价格购买开发出的软件，合同约定交货的时间为2014年6月和9月，2014年12月质量鉴订后予以验收。2013年12月25日，该上市公司与一家外贸公司签订协议，以9 600万元的价格“卖断”软件，同时确认5 100万元的利润。鉴于该股份公司尚未提供商品或劳务，风险与报酬尚未转移，上述收益的确定显然是不成立的。即使与外贸公司签订的协议成立，这9 600万元也只能作为预收账款，只有等到2014年6月和9月才能根据提供的商品或劳务逐步确认收益。可见，该上市公司实质上是利用与外贸公司的所谓“协议”，进行跨年度的利润调节。

二、新准则下报表粉饰手段分析

1. 利用金融工具准则粉饰报表

根据CAS22《金融工具确认和计量》的规定，金融资产在初始确认时划分为四类：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，包括交易性金融资产和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；持有至到期投资；贷款和应收款项；可供出售金融资产。这四类金融资产还可以进行重新分类，后三类资产可以重分类成第一类资产，持有至到期投资与可供出售金融资产可以相互分类。四类资产实行不同的后续计量原则，其中以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产及可供出售的金融资产实行公允价值后续计量，但前者的公允价值变动部分计入当期损益，而后者直接计入权益。贷款和应收款项以及持有

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

至到期投资采取摊余成本的后续计量。也就是说，资产定性不同对企业当期损益会造成直接的影响。以限售股为例，招商轮船在2006年首次公开发行时，曾向中海发展、中集集团、深圳华强等战略投资者定向配售，在2007年年报中，这三家公司对各自所持有的同一性质股份的会计处理却不尽相同。中海发展将其持有的限售股划为交易性金融资产，以公允价值计量，因此中海发展对其所持有的2 000万股确认了6 040万元的公允价值变动，计入当期损益；中集集团将限售股划为可供出售金融资产，并相应确认了1.2亿元左右的“可供出售金融资产公允价值变动净额”，计入资本公积；深圳华强将其持有的限售股确认为“长期股权投资”，并采用成本法核算，只有在实际收到现金股利时才确认相应的收益。

2. 利用企业合并准则粉饰报表

根据新准则的规定，同一控制下的企业合并应当采用权益结合法，非同一控制下的合并应当采用购买法。采用购买法时企业可以从以下几个方面进行报表粉饰：

（1）故意将商誉抬高。采用购买法时，按公允价值确认购买方可辨认的资产、负债和商誉。根据资产减值准则的规定，商誉不再定期摊销，而定期进行减值测试，由于商誉减值计提非常具有弹性，可提可不提，因此在采用购买法时可以虚减资产或虚增负债，从而可以将商誉抬高。

（2）大肆计提减值准备。在合并报表时，购买方往往以稳健主义和清产核资为由，要求被购买方大肆计提资产减值，从而减少并购后需要结转的销售成本、需要计提的固定资产折旧和无形资产摊销。

（3）操纵收入和费用的确认时点。在购买法下，被并购企业购买日后的收入、成本费用才可以并入购买方的报表。这意味着，购买日前被并购企业财务报告利润再多也与购买方无关。同样的，购买日前被并购企业报表上体现再多的亏损，也不会影响购买方的业绩，因此，不少上市公司可以在并购谈判完成之际，要求被并购企业将本应确认的收入推迟至购买日后确认，将本应在购买日后确认的成本费用提前至购买日前确认，将被并

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

购企业的利润转移至购买日后确认。

采用权益结合法时，企业操纵利润主要有两个方面：

（1）突击进行企业合并。与购买法相反，采用权益结合法反映企业合并时，被合并企业在合并日之前的收入、成本费用和净利润也可以纳入合并方的合并报表，为此，一些陷入困境的上市公司，会在会计年度即将结束前，突击进行同一控制下的企业合并，向集团公司收购其控制的其他非上市公司，并将被合并的非上市公司的全年利润均纳入上市公司的合并报表，从而逃脱其股票被终止上市交易的厄运，或勉强维持再融资资格。

（2）处置被低估资产。采用权益结合法时，被合并企业可辨认的资产、负债和净资产继续沿用账面价值，被合并企业资产、负债和净资产的公允价值与账面价值存在重大差异。采用权益结合法反映企业合并的上市公司，往往在合并后迅速处置被合并企业价值被严重低估的资产，因此制造企业合并带来业绩显著提升的假象。

3. 利用债务重组准则粉饰报表

根据 CAS12 的规定，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额，计入当期损益。转让的非现金资产公允价值与债务账面价值之间的差额，计入当期损益。企业通过债务重组不仅可以取得“债务重组收益”，而且可以取得“资产转让收益”，从而使企业账面业绩出现很大变化，甚至可以造成扭亏为盈的假象。以 ST 新天为例，截至 2007 年 12 月 29 日，ST 新天因原料收购和偿付公司银行利息等原因向控股股东新天国际经济技术合作（集团）有限公司的借款余额为 1.23 亿元。同日，新天集团决定豁免 ST 新天所欠其债务中的 1.2 亿元。ST 新天 2007 年年报显示，公司报告期内实现净利润 732 万元，如果没有 1.2 亿元债务重组利得，ST 新天将因为连续三年亏损而暂停上市。

4. 利用所得税准则粉饰报表

根据 CAS18《所得税》的规定，企业在取得资产、负债时，应当确

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。即我国的所得税会计采用资产负债表债务法。资产负债表债务法下的计税基础以及由此产生的暂时性差异计算非常有弹性，再加上所得税税率的变动，导致操纵递延资产和递延负债机会大大增加。以南方航空为例，南方航空 2004 年转回 2003 年度的递延所得税负债 6.52 亿元，从而实现盈利 0.15 亿元，南方航空充分运用了所得税会计的魔力，在会计上延长飞机折旧年限创造了巨额的递延所得税负债，然后利用税率变动巨额转回，再利用暂时性差异的变动调整递延税款余额。从 2008 年 1 月 1 日起，国内所有企业实行统一的 25% 的所得税率，所得税税率的变化不仅影响未来的税收支出，而且也为上市公司利用所得税准则进行报表粉饰提供了一次机会。

5. 利用借款费用准则粉饰报表

根据 CAS17《借款费用》的规定，企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用应当在发生时计入当期损益。企业可以从以下三个方面进行报表粉饰：

（1）利用资本化的资产范围。有关借款费用资本化，新准则以资产达到其预定可使用或可销售状态为界。新准则借款费用资本化的资产范围包括固定资产、需要相当长时间才能达到可销售状态的存货以及投资性房地产等资产。

（2）利用资本化的借款范围。新准则扩大了可予资本化的借款范围，由原来的专门借款扩大到专门借款和一般借款。

（3）利用资本化的时点。新准则资本化的时点以资产达到其预定可使用或可销售状态为界。企业可以扩大利息资本化的资产范围和借款范围，延长利息资本化的时点，从而减少当期财务费用，增加当期利润，达到粉饰报表的目的。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

6. 利用非货币性资产交换准则粉饰报表

根据CAS7《非货币性资产交换》的规定：在非货币性资产交换中，对换入的非货币性资产符合条件的，其入账价值应当以公允价值计量。公允价值与账面价值的差额计入当期损益。当公允价值大于账面价值时，该交换会增加企业的资产和利润。企业可以通过以下方面进行报表粉饰：

（1）使交换具有商业实质。根据准则的规定，具有商业实质的交换，换入资产以公允价值计量。企业可以和关联方对不同类别的资产进行交换，只要资产公允价值大于账面价值，关联方就能“盈利”，达到粉饰报表的目的。

（2）可以和关联方多次进行交换。通过多次交换企业不仅能取得原有资产的所有权，还可能使关联双方的资产和利润进一步上升。

第四节 财务报表舞弊和粉饰的识别

如何识别财务报表粉饰以评价企业的真实盈利能力是广大会计信息使用者所关心的，在本节当中，我们将针对我国企业粉饰财务报表的惯用手段，采用下列四种方法发现财务报表粉饰。

1. 不良资产剔除法

这里所说的不良资产，除包括待处理流动资产净损失、待处理固定资产净损失、开办费、长期待摊费用等虚拟资产项目外，还包括可能产生潜亏的资产项目，如高龄应收账款、存货跌价和积压损失、投资损失、固定资产损失等。不良资产剔除法的运用，一是将不良资产总额与净资产比较，如果不良资产总额接近或超过净资产，既说明企业的持续经营能力可

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

能有问题，也可能表明企业在过去几年因人为夸大利润而形成“资产泡沫”；二是将当期不良资产的增加额和增减幅度与当期的利润总额和利润增减幅度比较，如果不良资产的增加额及增加幅度超过利润总额的增加额及增加幅度，说明企业当期的利润表有“水分”。

2. 关联交易剔除法

关联交易剔除法是指将来自关联企业的营业收入和利润总额予以剔除，分析某一特定企业的盈利能力在多大程度上依赖于关联企业，以判断这一企业的盈利基础是否扎实、利润来源是否稳定。如果企业的营业收入和利润主要来源于关联企业，会计信息使用者就应当特别关注关联交易的定价政策，分析企业是否以不等价交换的方式与关联方发生交易，进行财务报表粉饰。

关联交易剔除法的延伸运用是，将上市公司的财务报表与其母公司编制的合并财务报表进行对比分析。如果母公司合并财务报表的利润总额（应剔除上市公司的利润总额）大大低于上市公司的利润总额，就可能意味母公司通过关联交易将利润“包装注入”上市公司。

3. 异常利润剔除法

异常利润剔除法是指将其他业务利润、投资收益、补贴收入、营业外收入从企业的利润总额中剔除，以分析和评价企业利润来源的稳定性。当企业利用资产重组调节利润时，所产生的利润主要通过这些科目体现，此时，运用异常利润剔除法识别财务报表粉饰将特别有效。

4. 现金流量分析法

现金流量分析法是指将经营活动产生的现金净流量、投资活动产生的现金净流量、现金净流量分别与主营业务利润、投资收益和净利润进行比较分析，以判断企业的主营业务利润、投资收益和净利润的质量。一般而言，没有相应现金净流量的利润，其质量是不可靠的。如果企业的现金净流量长期低于净利润，将意味着与已经确认为利润相对应的资产可能属于

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

不能转化为现金流量的虚拟资产，表明企业可能存在着粉饰财务报表的现象。

5. 合并报表的分析法

合并报表分析法，是指将合并财务报表中的母公司数和合并数进行比较分析，来判断公司公布的财务数据是否真实的一种方法。有的公司采取的粉饰报表手法比较高明，为了逃避注册会计师和有关部门的审查，往往通过子公司或者“孙公司”来实现利润虚构。因此，仔细分析合并报表有时也能发现其中的疑点，主要分析的是合并资产负债表、利润表和现金流量表。这种方法从基本的财务比率着手，分析公司偿债能力、资产管理能力、盈利能力和成长能力等，再反过来从侧面发现公司财务报表可能存在的粉饰问题。

6. 或有事项分析法

或有事项是指过去的交易或事项形成的一种状况，其结果需通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。常见的或有事项有未决诉讼、未决索赔、税务纠纷、产品质量保证、商业票据背书转让或贴现、为其他单位提供债务担保等。我国企业会计准则明确规定了对或有事项的会计处理方法，根据会计谨慎性原则，尤其应对或有损失进行确认或披露，但一些上市公司往往对巨额担保事项隐瞒不报或轻描淡写，一笔带过，以减少负债，虚增利润，蒙蔽广大投资者的眼光。

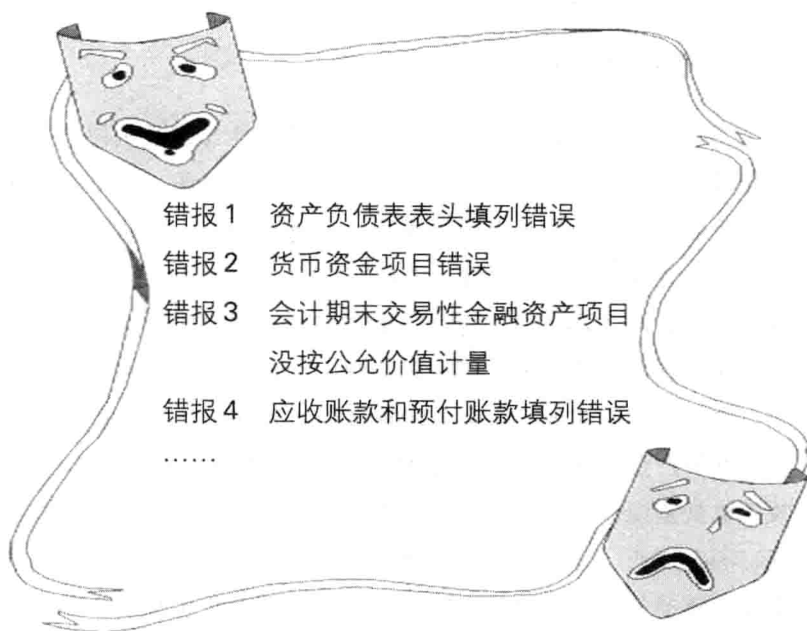
7. 重点会计科目分析法

企业进行报表粉饰时，常常运用的账户包括应收账款、其他应收款、其他应付款、存货、投资收益、无形资产、补贴收入、八项准备等会计科目。如果这些会计科目出现异常变动，我们必须认真对待，考虑该公司是否存在利用这些科目进行利润操纵的可能性。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第 2 章　资产负债表错报 26 例



全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

1. 资产负债表的概念

资产负债表（the Balance Sheet）亦称财务状况表，反映企业在一定日期（通常为各会计期末）的财务状况（即资产、负债和业主权益的状况）的主要财务报表。

资产负债表利用会计平衡原则，将合乎会计原则的资产、负债、股东权益交易科目分为“资产”和“负债及股东权益”两大区块，在经过分录、转账、分类账、试算、调整等会计程序后，以特定日期的静态企业情况为基准，浓缩成一张报表。其报表功用除了企业内部排错外，也可让所有阅读者于最短时间了解企业经营状况。

2. 资产负债表的内容

资产负债表根据资产、负债、所有者权益（或股东权益，下同）之间的勾稽关系，按照一定的分类标准和顺序，把企业一定日期的资产、负债和所有者权益各项目予以适当排列。它反映的是企业资产、负债、所有者权益的总体规模和结构，即：资产有多少；资产中，流动资产、固定资产各有多少；流动资产中，货币资金有多少，应收账款有多少，存货有多少等；所有者权益有多少；所有者权益中，实收资本（或股本，下同）有多少，资本公积有多少，盈余公积有多少，未分配利润有多少，等等。

在资产负债表中，企业通常按资产、负债、所有者权益分类分项反映。也就是说，资产按流动性大小进行列示，具体分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产；负债也按流动性大小进行列示，具体分为流动负债、长期负债等；所有者权益则按实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润等项目分项列示。

3. 资产负债表的作用

资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的报表。例如，公历每年 12 月 31 日的财务状况，由于它反映的是某一时点的情况，所以，又称为静态报表。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

资产负债表主要提供有关企业财务状况方面的信息。通过资产负债表，可以提供某一日期资产的总额及其结构，表明企业拥有或控制的资源及其分布情况，即：有多少资源是流动资产、有多少资源是长期投资、有多少资源是固定资产等；可以提供某一日期的负债总额及其结构，表明企业未来需要用多少资产或劳务清偿债务以及清偿时间，即：流动负债有多少、长期负债有多少、长期负债中有多少需要用当期流动资金进行偿还等；可以反映所有者所拥有的权益，据以判断资本保值、增值的情况以及对负债的保障程度。资产负债表还可以提供进行财务分析的基本资料，如将流动资产与流动负债进行比较，计算出流动比率；将速动资产与流动负债进行比较，计算出流动比率；计算出速动比率等，可以表明企业的变现能力、偿债能力和资金周转能力，从而有助于财务报表使用者作出经济决策。

4. 资产负债表的格式

资产负债表一般有表首、正表两部分。其中，表首概括地说明报表名称、编制单位、编制日期、报表编号、货币名称、计量单位等。正表是资产负债表的主体，列示了用以说明企业财务状况的各个项目。资产负债表正表的格式一般有两种：报告式资产负债表和账户式资产负债表。报告式资产负债表是上下结构，上半部列示资产，下半部列示负债和所有者权益。具体排列形式又有两种：一是按“资产＝负债＋所有者权益”的原理排列；二是按“资产－负债＝所有者权益”的原理排列。账户式资产负债表是左右结构，左边列示资产，右边列示负债和所有者权益。不管采取什么格式，资产各项目的合计等于负债和所有者权益各项目的合计这一等式不变。

在我国，资产负债表采用账户式。每个项目又分为“年初数”和“期末数”两栏分别填列。

5. 资产负债表的编制方法

（1）资产负债表的编制方法。财务报表的编制，主要是通过对日常会计核算记录的数据加以归集、整理，使之成为有用的财务信息。我国企业

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

资产负债表各项目数据的来源，主要通过以下几种方式取得：

① 根据总账科目余额直接填列。

如“应收票据”项目，根据“应收票据”总账科目的期末余额直接填列；“短期借款”项目，根据“短期借款”总账科目的期末余额直接填列。

② 根据总账科目余额计算填列。

如“货币资金”项目，根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目的期末余额合计数计算填列。

③ 根据明细科目余额计算填列。

如“应付账款”项目，根据“应付账款”、“预付账款”科目所属相关明细科目的期末贷方余额计算填列。

④ 根据总账科目和明细科目余额分析计算填列。

如“长期借款”项目，根据“长期借款”总账科目期末余额，扣除“长期借款”科目所属明细科目中反映的、将于一年内到期的长期借款部分，分析计算填列。

⑤ 根据科目余额减去其备抵项目后的净额填列。

如“存货”项目，根据“存货”科目的期末余额，减去“存货跌价准备”备抵科目余额后的净额填列；又如，“无形资产”项目，根据“无形资产”科目的期末余额，减去“无形资产减值准备”与“累计摊销”备抵科目余额后的净额填列。

在我国，资产负债表的“年初数”栏内各项数字，根据上年末资产负债表“期末数”栏内各项数字填列，“期末数”栏内各项数字根据会计期末各总账账户及所属明细账户的余额填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致，则按编报当年的口径对上年年末资产负债表各项目的名称和数字进行调整，填入本表“年初数”栏内。

（2）新准则对资产负债表编制的影响

① 资产部分的变化。

- 增加了部分报表项目。

旧准则中的非流动资产包括长期股权投资等 14 个项目（不含报表中的合计和总计项目），而新准则中则为 17 个项目，新准则中增加了“可供

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

出售金融资产”、“投资性房地产”、“长期应收款”、“生产性生物资产”、“油气资产”、“研发支出”、“商誉”7个报表项目。

- 减少了部分报表项目。

旧准则中的流动资产包括货币资金等13个项目，而新准则中则为11个项目，删除了“应收补贴款”、“待摊费用”项目。

- 部分的项目名称改变，内容也有所变化。

新准则中将“递延所得税借项”改为“递延所得税资产”项目，反映企业按照资产负债表债务法要求计算确定的、尚未转销的会计与税法之间的暂时性差异；新准则中将“短期投资”改为“交易性金融资产”；新准则将旧准则中的“长期债权投资”项目分别改为“交易性金融资产”、“持有至到期投资”和“可供出售金融资产”等。

② 负债部分的变化。

旧准则中流动负债部分包括短期借款等14个项目，而新准则中为12个项目。变化情况如下：

- 增加了“交易性金融负债”、“应付利息”两个项目。
- 修改了与职工薪酬有关的负债项目。新准则中关于企业应付职工薪酬，在报表项目中采用了广义的报酬概念即“应付职工薪酬”，其内容综合反映了企业为获得职工提供的服务而给予的各种形式的报酬以及其他相关的支出，如工资、职工福利、社会保险费、住房公积金和职工教育经费等。
- 取消了“预提费用”、“其他应交款”项目。

③ 所有者权益的变化。

- 取消了“已归还投资”、“实收资本净额”项目。
- 增加了“库存股”项目。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

6. 新会计准则中资产负债表一般格式

表 2－1 资产负债表

会企 01 表

编制单位：××公司 20××年 12 月 31 日 单位：元

资产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
预付款项			预收款项		
应收利息			应付职工薪酬		
应收股利			应交税费		
其他应收款			应付利息		
存货			应付股利		
一年内到期的非流动资产			其他应付款		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计		
可供出售金融资产			非流动负债：		
持有至到期投资			长期借款		
长期应收款			应付债券		
长期股权投资			长期应付款		
投资性房地产			专项应付款		
固定资产			预计负债		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

续表

资产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
在建工程			递延所得税负债		
工程物资			其他非流动负债		
固定资产清理			非流动负债合计		
生产性生物资产			负债合计		
油气资产			所有者权益（或股东权益）：		
无形资产			实收资本（或股本）		
研发支出			资本公积		
商誉			减：库存股		
长期待摊费用			盈余公积		
递延所得税资产			未分配利润		
其他非流动资产			所有者权益（或股东权益）合计		
非流动资产合计					
资产总计			负债和所有者权益（或股东权益）总计		

资产负债表作为企业的“第一报表”，可以揭示企业偿债能力、运营能力、发展能力等相关信息。企业在编制资产负债表时，往往会出现数据不真实、信息反映不完整等现象，直接影响到会计信息使用者的经营决策。下面就资产负债表编制中的常见错误进行归纳分析，并指出正确的编制方法。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报1 资产负债表表头填列错误

资产负债表的编制日期应该是资产负债表日（date of balance sheet），指的是结账日期，即会计年末和会计中期期末。我国的会计年度采用公历年度，即1月1日至12月31日。因此，年度资产负债表日是指每年的12月31日，中期资产负债表日是指各会计中期期末，包括月末、季末和半年末。在我国会计实务中，资产负债表日一般是指每年12月31日。

在实际工作中一些会计人员错误地把资产负债表表头部分的编制日期填写为编表工作日，其实这里的编制日期指的是资产负债表报告期间的最后截止日，也就是会计信息的截止日期。

例如，甲公司2013年度的资产负债表，其编制的工作时间可能已到了2014年2月份，但报表上的编制日期仍为2013年12月31日。当然，在采用会计信息系统的情况下，可以利用财务软件自动填写资产负债表编制日期。

错报2 货币资金项目错误

货币资金是企业的生产经营资金在循环周转过程中，停留在货币形态的资金，包括库存现金、银行存款及其他货币资金。库存现金是指企业的库存现金，企业必须设置“现金日记账”按照现金业务发生的先后顺序逐笔序时登记。每日终了，应根据登记的“现金日记账”结余数与实际库存

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

数进行核对，做到账款相符。月份终了，“现金日记账”的余额必须与“库存现金”总账科目的余额核对相符，以保证库存现金核算不出错误。

银行存款是指企业存放在银行和其他金融机构的货币资金。按照国家现金管理和结算制度的规定，每个企业都要在银行开立账户，称为结算户存款，用来办理存款、取款和转账结算。银行存款账户分为基本存款账户、一般存款账户、临时存款账户和专用存款账户。基本存款账户是指企业办理日常转账结算和现金收付的账户。一般存款账户是指企业在基本存款账户以外的银行借款转存、与基本存款账户的企业不在同一地点的附属非独立核算单位开立的账户，本账户可以办理转账结算和现金缴存，但不能提取现金。临时存款账户是指企业因临时生产经营活动的需要而开立的账户，本账户既可以办理转账结算，又可以根据现金管理规定存取现金，专用存款账户是指企业因特定用途需要所开立的账户。

其他货币资金是指除现金、银行存款以外的其他各种货币资金，具体包括外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存款、信用卡存款和存出投资款等。其他货币资金的核算应设置“其他货币资金”账户，该账户属于资产类账户，在该账户下，设置“外埠存款”、“银行汇票存款”、“银行本票存款”、“信用证保证金存款”、“存出投资款”等明细账户，进行明细核算。其他货币资金科目账务处理举例如下：

【例】阳光公司于20××年6月1日为临时采购需要在异地中国银行开设了外埠存款账户，存入15 000元，6月15日，采购员交来供货单位发票，货物金额为10 000元，增值税1 700元，货物尚未收到，6月25日将多余的资金3 300元转回原开户银行，所作会计分录如下：

开设账户时：

借：其他货币资金——外埠存款　　15 000

　　贷：银行存款　　15 000

收到供货单位发票时：

借：材料采购　　10 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　1 700

　　贷：其他货币资金——外埠存款　　11 700

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

将多余的资金 3 300 元转回原开户银行时：

借：银行存款　　3 300

　　贷：其他货币资金——外埠存款　　3 300

资产负债表中“货币资金”项目反映企业库存现金、银行基本存款户存款、银行一般存款户存款、外埠存款、银行汇票存款等的合计数。本项目应根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”账户的期末余额合计数填列。

会计期末编制资产负债表时，会计人员很容易忽视对其他货币资金的处理。人们往往潜意识里认为货币资金就包括企业库存现金和银行存款，尤其是在编制报表时更容易遗漏对其他货币资金的处理，从而导致资产负债表货币资金项目金额填制出错。

错报 3　会计期末交易性金融资产项目没按公允价值计量

2006 年我国颁布的新会计准则，首次引入了公允价值计价的计量方法。按新准则要求，除长期股权投资准则所规范的股权投资等金融资产外，企业应在取得金融资产时将其划分为以下四类：

- 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。
- 持有至到期投资。
- 贷款和应收款项。
- 可供出售金融资产。

交易性金融资产属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，主要是指企业为了在近期内出售而持有的金融资产。满足下列三个条件之一，即可作为交易性金融资产：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

- 取得金融资产的目的是为了近期内出售或回购。
- 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，具有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。
- 属于金融衍生工具，但是，如果衍生工具被企业指定为有效套期工具，则不应确认为交易性金融资产。

本科目应当按照交易性金融资产的类别和品种，分别“成本”、“公允价值变动”进行明细核算：

（1）企业取得交易性金融资产时，按交易性金融资产的公允价值，借记本科目（成本），按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。按已到付息期但尚未领取的利息或者已经宣告发放，但是尚未发放的现金股利，借记“应收股利（利息）”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

【例】20××年12月21日，甲公司购入一批债券，作为交易性金融资产进行管理和核算，买入价235 000元，其中含5 000元已经到期但尚未领取的债券利息，另外发生相关税费4 200元，均以银行存款支付。

12月21日会计分录如下：

借：交易性金融资产——成本	230 000	
投资收益	4 200	
应收利息	5 000	
贷：银行存款		239 200

（2）在持有交易性金融资产期间被投资单位宣告发放的现金股利或在资产负债表日按债券票面利率计算利息时，借记“应收股利（利息）”科目，贷记“投资收益”科目。

（3）资产负债表日，交易性金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记本科目（公允价值变动），贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于其账面余额的差额，作相反的会计分录。

（4）出售交易性金融资产时，应按实际收到的金额与交易性金融资产之间的差额，贷记或借记“投资收益”科目。同时，将该金融资产的公允价值变动转入投资收益，借记或贷记“公允价值变动损益”。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

资产负债表中“交易性金融资产”项目反映企业为交易目的而持有的债券投资、股票投资、基金投资等交易性金融资产的公允价值。本项目应根据“交易性金融资产”账户的期末余额填列。

编制资产负债表时，交易性金融资产项目的错报主要表现在交易性金融资产没有按照公允价值正确计量。由于“交易性金融资产”科目是新准则引入的新科目，旧准则中并没有此科目，因此一些会计人员并没有很好地掌握该科目的账务处理。

【例】2013 年 5 月 6 日，甲公司支付价款 211 万元（含交易费用 1 万元和已宣告发放但还未发放的现金股利 10 万元），购入乙公司发行的股票 50 万股，占乙公司有表决权股份的 5%。甲公司将其划分为交易性金融资产。

2013 年 5 月 10 日，甲公司收到乙公司发放的现金股利 10 万元。

2013 年 6 月 30 日，该股票市价为每股 5 元。

2013 年 12 月 31 日，甲公司仍持有该股票；当日，该股票市价为每股 4.5元。

2014 年 5 月 9 日，乙公司宣告发放股利 40 万元。

2014 年 5 月 13 日，甲公司收到乙公司发放的现金股利。

2014 年 5 月 20 日，甲公司以每股 4.8 元的价格将股票全部转让。

假设甲公司“交易性金融资产”科目期初余额为 0，不考虑其他因素。

甲公司的账务处理如下：

① 2013 年 5 月 6 日，购入股票时：

借：应收股利	100 000	
交易性金融资产——成本	2 000 000	
投资收益	10 000	
贷：银行存款		2 110 000

② 2013 年 5 月 10 日，收到现金股利：

借：银行存款	100 000	
贷：应收股利		100 000

③ 2013 年 6 月 30 日，确认股票价格变动：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：交易性金融资产——公允价值变动　　500 000
　　贷：公允价值变动损益　　500 000

④ 2013 年 12 月 31 日，确认股票价格变动：

借：公允价值变动损益　　250 000
　　贷：交易性金融资产——公允价值变动　　250 000

注：公允价值变动 = 50 × （4.5 − 5） = −25（万元）

甲公司编制 2013 年度资产负债表时，交易性金融资产科目期初余额为 0；

期末余额 = 200 + 50 − 25 = 225（万元），所以资产负债表交易性金融资产科目应以 225 万元列示。

⑤ 2014 年 5 月 9 日，确认应收现金股利：

借：应收股利　　20 000
　　贷：投资收益　　20 000

⑥ 2014 年 5 月 13 日，收到现金股利：

借：银行存款　　20 000
　　贷：应收股利　　20 000

⑦ 2014 年 5 月 20 日，出售股票：

借：银行存款　　2 400 000
　　公允价值变动损益　　250 000
　　贷：交易性金融资产——成本　　2 000 000
　　　　——公允价值变动损益　　250 000
　　投资收益　　400 000

注：2014 年 12 月 31 日编制资产负债表时，假设甲公司 2014 年没有购入交易性金融资产，则交易性金融资产科目期初余额为 225 万元，期末余额为 0。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 4 应收账款和预付账款填列错误

应收账款科目核算企业因销售商品、材料、提供劳务等，而向购货单位收取的款项，以及代垫运杂费和承兑到期而未能收到款的商业承兑汇票结算情况的账户。应收账款于会计原理上，专指因出售商品或劳务，进而对顾客所发生的债权，且该债权尚未接受任何形式的书面承诺。

新准则下，应收账款属于金融资产。因而，所有企业的应收账款都应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》准则的有关规定来核算。所有企业应收款项的坏账准备也应遵循《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》准则的要求进行计提。

预付账款账户核算企业按照购货合同规定预付给供货单位的货款，按供应单位设置明细账户。借方登记企业向供货商预付的货款，贷方登记企业收到所购物品应结转的预付货款，期末借方余额反映企业向供货单位预付而尚未发出货物的预付货款；期末贷方余额反映企业收到供货单位实际发出的货物大于向供货单位支付的预付货款的差额。预付款项情况不多的，也可以不设置本科目，将预付的款项直接记入“应付账款”科目的借方。

编制资产负债表时，“应收账款”项目反映企业因销售商品、提供劳务等而应向购买单位收取的各种款项，减去已计提的坏账准备后的净额。本项目应根据“应收账款”和“预收账款”账户所属各明细账户的期末借方余额合计，减去“坏账准备”账户中有关应收账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。“预付账款”项目反映企业预收的款项，减去已计提的坏账准备后的净额。本项目根据“预付账款”和“应付账款”账户所属各明细账户的期末借方余额合计，减去“坏账准备”账户中有关预付账款

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

以上两项目的错报主要表现为直接按与上述名称相同的科目期末余额填列。实际上，由于“应收账款”科目的贷方可用来反映预收账款，而“预付账款”科目所属明细科目均有可能出现反方向的余额，并且其性质将因此发生变化，所以，按规定以上两项目应按如下方法填列：应收账款项目根据“应收账款”科目所属明细科目的期末借方余额合计与“预收账款”科目所属明细科目的期末贷方余额合计二者之和填列；预付账款项目根据“预付账款”科目所属明细科目的期末借方余额与“应付账款”科目所属各明细科目的期末余额贷方余额合计二者之和填列。

【例】ABC公司年末结账前“应收账款”科目所属明细科目中借方余额50 000元，贷方余额20 000元；“预付账款”科目所属明细科目中有借方余额13 000元，贷方余额5 000元；“应付账款”科目所属明细科目中借方余额50 000元，贷方余额120 000元；“预收账款”科目所属明细科目中有借方余额3 000元，贷方余额10 000元。

则年末ABC公司资产负债表中应收账款项目的期末余额 = 50 000 + 3 000 = 53 000（元）；预付账款项目的期末余额 = 13 000 + 50 000 = 63 000（元）。

错报5 存货项目漏填或错填

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征是，企业持有存货的最终的目的是为了出售，包括可供直接销售的产成品、商品，以及需经过进一步加工后出售的原材料等。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

企业的存货通常包括以下内容：

（1）原材料，指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料，虽然同属于材料，但是由于用于建造固定资产等各项工程，不符合存货的定义，因此不能作为企业存货。

（2）在产品，指企业正在制造尚未完工的产品，包括正在各个生产工序加工的产品，和已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

（3）半成品，指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工成为产成品，仍需进一步加工的中间产品。

（4）产成品，指工业企业已经完成全部生产过程并验收入库，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后应视同企业的产成品。

（5）商品，指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

（6）周转材料，指企业能够多次使用、但不符合固定资产定义的材料，如为了包装本企业商品而储备的各种包装物，各种工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经营过程中周转使用的容器等低值易耗品和建造承包商的钢模板、木模板、脚手架等其他周转材料。但是，周转材料符合固定资产定义的，应当作为固定资产处理。

《企业会计准则第 1 号——存货》（以下简称存货准则）主要规范了存货的确认、计量和相关信息的披露。企业取得存货应按成本计量；发出存货应采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定其成本；期末，存货应按成本与可变现净值孰低计量，存货成本低于其可变现净值的，应按成本计量；存货成本高于其可变现净值的，应按可变现净值计量，成本高于可变现净值的差额应确认为存货跌价损失。企业在日常核算中采用计划成本法或售价金额核算法核算的存货成本，实质上也是存货的实际成本。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

资产负债表中“存货”项目反映企业期末在库、在途和在加工中的各项存货的可变现净值，包括各种原材料、商品、在产品、半成品、发出商品、包装物、低值易耗品和委托代销商品等。本项目应根据“在途物资(材料采购)”、“原材料”、“库存商品”、“周转材料”、“委托加工物资”、“生产成本”和“劳务成本”等账户的期末余额合计，减去“存货跌价准备”账户期末余额后的金额填列。材料采用计划成本核算以及库存商品采用计划成本或售价核算的小企业，应按加或减材料成本差异、减商品进销差价后的金额填列。

编制资产负债表时，存货项目的错报主要表现为对存货包含的内容不清楚。财务人员往往知道本项目应根据有关存货类科目期末余额的合计数填列，但却不清楚反映存货的科目有哪些，从而导致错报。一些财务人员误以为委托加工物资或发出商品不属于企业存货科目，在编制报表时并没有把这些科目计算填列在“存货”科目，导致“存货”金额小于实际金额。

正确的填列方法应该是依据“原材料”、“库存商品”、“委托加工物资”、“周转材料”、“材料采购”、“在途物资”、“发出商品”、“材料成本差异”等总账科目的期末余额分析汇总，再减去“存货跌价准备”科目余额后的净额填列。

错报 6 “存货”项目直接以历史成本填列

资产负债表日，存货按成本与可变现净值孰低计量。所谓可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。存货的可变现净值由存货的估计售价、至完工时将要发生的成本、估计的销售费用和估计的相关税费等内容构成。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

不同存货可变现净值的构成不同，产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，在正常生产经营过程中，应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值；需要经过加工的材料存货，在正常生产经营过程中，应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

企业在确定存货的可变现净值时，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

1. 确定存货的可变现净值必须建立在取得的确凿证据的基础上

这里所讲的“确凿证据”是指对确定存货的可变现净值和成本有直接影响的客观证明。

（1）存货成本的确凿证据。存货的采购成本、加工成本和其他成本及以其他方式取得的存货的成本，应当以取得外来原始凭证、生产成本账簿记录等作为确凿证据。

（2）存货可变现净值的确凿证据。存货可变现净值的确凿证据，是指对确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证明，如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

2. 确定存货的可变现净值应当考虑持有存货的目的

由于企业持有存货的目的不同，确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售的存货和用于继续加工的存货，其可变现净值的计算就不相同，因此；企业在确定存货的可变现净值时，应考虑持有存货的目的。企业持有存货的目的通常可以分为如下几种：

（1）持有以备出售，如商品、产成品，其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货。

（2）将在生产过程或提供劳务过程中耗用，如材料等。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

3. 确定存货的售价

对于企业持有的各类存货，在确定其可变现净值时，最关键的问题是确定估计售价。企业应当区别如下情况确定存货的估计售价：

（1）为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，且销售合同订购数量等于企业持有存货的数量的，通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计算基础。

（2）如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格作为计算基础。

（3）如果企业持有存货的数量少于销售合同订购数量，实际持有与该销售合同相关的存货应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。

（4）没有销售合同约定的存货（不包括用于出售的材料），其可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格（即市场销售价格）作为计算基础。

（5）用于出售的材料等通常以市场价格作为其可变现净值的计算基础。这里的市场价格是指材料等的市场销售价格。如果用于出售的材料存在销售合同约定，应按合同价格作为其可变现净值的计算基础。

资产负债表日，当存货的成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货的成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。存货与可变现净值孰低计量的理论基础是使存货符合资产的定义。当存货的可变现净值下跌至成本以下时，表明该存货会给企业带来的经济利益低于其账面成本，因而应将这部分的损失从资产价值中扣除，如果仍以其成本计量，就会出现虚计资产的现象。

在会计实务中，有些会计人员误以为存货就是以历史成本计量，而不知存货应当按照成本和可变现净值孰低计量。在编制资产负债表时直接以各存货项目的账面余额填列，导致存货项目错报。

【例】 长江股份有限公司（以下称为“长江公司”）是一家生产电子

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

产品的上市公司，为增值税一般纳税企业。长江公司按单项存货、按年计提跌价准备。

（1）20××年12月31日，长江公司期末所有存货相关资料如下：

表2－2　　长江公司期末所有存货相关资料

存货品种	数　量	单位成本	账面余额
A产品	280台	10万元	2 800万元
B产品	500台	3万元	1 500万元
合　计			4 300万元

20××年12月31日，A产品市场销售价格为每台13万元，预计销售费用及税金为每台0.5万元。

20××年12月31日，B产品市场销售价格为每台3万元。B产品预计销售费用及税金为每台0.2万元。

那么长江公司20××年12月31日应计提的存货跌价准备：

A产品的可变现净值＝280×（13－0.5）＝3 500（万元），大于成本2 800万元，则A产品不计提存货跌价准备。

B产品可变现净值＝500×（3－0.2）＝1 400（万元），其成本＝500×3＝1 500（万元），应计提存货跌价准备＝1 500－1 400＝100（万元）。

会计分录：

借：存货跌价准备——B产品　　　　1 000 000

　　贷：资产减值损失　　　　1 000 000

20××年12月31日，资产负债表日在计算“存货”项目金额时，A产品应按2 800万元计算，B产品应按1 400万元计算，所以“存货”项目金额为4 200万元。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 7 可供出售金融资产公允价值变动记录错误

依据新准则的规定，可供出售金融资产通常是指企业初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及没有划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项的金融资产。比如，企业购入的在活跃市场上有报价的股票、债券和基金等，没有划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或持有至到期投资等金融资产的，可归为此类。

可供出售金融资产的主要账务处理方法：

（1）企业取得可供出售金融资产时，应按其公允价值与交易费用之和，借记“可供出售金融资产——成本”科目，按支付价款中包含的已宣告但尚未发放现金股利，借记“应收股利”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

（2）在资产负债表日，可供出售债券为分期付息、一次还本债券投资的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按其摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“可供出售金融资产——利息调整”科目。可供出售债券为一次还本付息的，应于资产负债表日按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“可供出售金融资产——应计利息”科目，按可供出售债券的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“可供出售金融资产——利息调整”科目。

【例】 2014 年 1 月 1 日甲公司支付价款 1 028.244 万元购入乙公司发行的 3 年期公司债券，该公司债券的票面总金额为 1 000 万元，票面利率

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

4%，实际利率为3%，利息每年年末支付，本金到期支付。甲保险公司将该公司债券划分为可供出售金融资产。假定不考虑交易费用和其他因素影响。

甲公司的账务处理如下：

① 2014年1月1日，购入债券：

借：可供出售金融资产——成本	10 000 000	
——利息调整	282 440	
贷：银行存款		10 282 440

② 2014年12月31日，收到债券利息、确认公允价值变动：

实际利息 =1 028.244 ×3% =30.847 32≈30.85（万元）

年末摊余成本 =1 028.244 +30.85 −40 =1 019.094（万元）

借：应收利息	400 000	
贷：可供出售金融资产——利息调整		91 500
投资收益		308 500
借：银行存款	400 000	
贷：应收利息		400 000

（3）资产负债表日，可供出售金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目；公允价值低于其账面余额的差额，作相反的会计分录。

（4）出售可供出售金融资产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按可供出售金融资产的账面余额，贷记本科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。按原记入“资本公积——其他资本公积”科目的金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

资产负债表中“可供出售金融资产”项目反映企业持有的可供出售金融资产的公允价值。本项目根据“可供出售金融资产”账户期末余额填列。

编制资产负债表时，可供出售金融资产项目的错报主要表现在其账务

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

处理错误，导致其账面金额错误。“可供出售金融资产”科目是新准则增加的会计科目，之前的企业会计制度并没有此科目，因此采用新准则的企业的会计人员并不熟悉该项目的账务处理，很容易犯错。比如，一些会计人员常把可供出售金融资产的公允价值变动金额记入“公允价值变动损益”科目，而正确的会计处理应记入“资本公积”科目，由此导致报表部分科目金额错报。

【例】 乙公司于2013年8月1日从二级市场购入股票100万股，每股市价15元，手续费3万元；初始确认时，该股票划分为可供出售金融资产。乙公司于2013年12月31日仍持有该股票，该股票当时的市价为每股16元。

2014年2月1日，乙公司将该股票售出，售价为每股13元，另支付交易费用13万元。假定乙公司没有其他的可供出售金融资产项目，即期初可供出售金融资产科目余额为0，不考虑其他因素，乙公司的账务处理如下：

① 2013年7月13日，购入股票：

借：可供出售金融资产——成本　　15 030 000
　　贷：银行存款　　15 030 000

② 2013年12月31日，确认股票价格变动：

借：可供出售金融资产——公允价值变动　　970 000
　　贷：资本公积——其他资本公积　　970 000

③ 2013年12月31日，编制资产负债表时，可供出售金融资产科目期初余额为0，期末余额为1 600万元。

④ 2014年2月1日，出售股票：

借：银行存款　　12 987 000
　　资本公积——其他资本公积　　970 000
　　投资收益　　2 043 000
　　贷：可供出售金融资产——成本　　15 030 000
　　　　　　　　　　　　——公允价值变动　　970 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报8 持有至到期投资的会计核算或账务处理错误

持有至到期投资，是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产，基本相当于原旧准则下的长期债权投资。应注意的是，如果企业管理层决定将某项金融资产持有至到期，则在该金融资产未到期前，不能随意地改变其最初意图。也就是说，投资者在取得投资时意图就应当是明确的，除非遇到一些企业所不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件，否则将持有至到期。

新准则规定持有至到期投资，应当采用实际利率法和摊余成本计量。实际利率法，是指按照金融资产或金融负债（含一组金融资产或金融负债）的实际利率计算其摊余成本及各期利息收入或利息费用的方法。实际利率，是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量，折现为该金融资产或金融负债当前账面价值所使用的利率。在确定实际利率时，应当在考虑金融资产或金融负债所有合同条款（包括提前还款权、看涨期权或类似期权等）的基础上预计未来现金流量，但不应考虑未来信用损失。

所谓的实际利率摊销法的实质，通俗点讲就是通过“未来的现金流折现＝前期投资成本”，计算出你实际能够得到的增值率，也就是收益率，然后每年带来的收益就相当于你把这笔资产放到银行吃一年利息能够得到的收入一样，所以“当年的投资收益＝起初摊余成本×实际利率”。当然因为每年你还拿债券的利息，所以债券的摊余成本，也就是账面价值，是变化的。账面价值＝起初摊余成本＋投资收益－应收利息”说明，你虽然

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

增值了一个相当于“投资收益”的金额，但还应该从摊余成本中扣除已获得的利息。

金融资产的摊余成本，是指该金融资产初始确认金额经下列调整后的结果：扣除已偿还的本金；加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；扣除已发生的减值损失（仅适用于金融资产）。

持有至到期投资的主要账务处理：

（1）企业取得的持有至到期投资，应按取得该投资的公允价值与交易费用之和，借记本科目（成本、利息调整），贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。购入的分期付息、到期还本的持有至到期投资，已到付息期按面值和票面利率计算确定的应收未收的利息，借记“应收利息”科目，按摊余成本和实际利率计算确定的利息收入的金额，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。

（2）持有至到期投资在持有期间按采用实际利率法计算确定的折价摊销额，借记本科目（利息调整），贷记“投资收益”科目；溢价摊销额，作相反的会计分录。

（3）出售持有至到期投资时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，已计提减值准备的，借记“持有至到期投资减值准备”科目，按其账面余额，贷记本科目（成本、利息调整、应计利息），按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

【例】甲公司属于工业企业，2010年1月1日，支付价款1 000万元（含交易费用）从活跃市场上购入某公司5年期债券，面值1 250万元，票面年利率4.72%，按年支付利息（即每年利息为59万元），本金最后一次支付。不考虑所得税、减值损失等因素。

计算实际利率R：

$$59\times(1+R)^{-1}+59\times(1+R)^{-2}-59\times(1+R)^{-3}+59\times(1+R)^{-4}$$
$$+(59+1\ 250)\times(1+R)^{-5}=1\ 000(\text{万元})，由此得出\ R=10\%$$

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 2－3 各年摊余成本和利息 单位：万元

年份	期初摊余成本（A）	实际利息（B）（按 10% 计算）	现金流入（C）	期末摊余成本（D＝A＋B－C）
2010	1 000	100	59	1 041
2011	1 041	104	59	1 086
2012	1 086	109	59	1 136
2013	1 136	113	59	1 190
2014	1 190	119	1 309	

根据上述数据，甲公司的有关账务处理如下：

① 2010 年购入时作会计分录：

借：持有至到期投资——成本 12 500 000

贷：银行存款 10 000 000

持有至到期投资——利息调整 2 500 000

② 2010 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息等：

借：应收利息 590 000

持有至到期投资——利息调整 410 000

贷：投资收益 1 000 000

借：银行存款 590 000

贷：应收利息 590 000

③ 2011 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息等：

借：应收利息 590 000

持有至到期投资——利息调整 450 000

贷：投资收益 1 040 000

借：银行存款 590 000

贷：应收利息 590 000

④ 2012 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息等：

借：应收利息 590 000

持有至到期投资——利息调整 500 000

贷：投资收益 1 090 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：银行存款　　590 000

　　贷：应收利息　　590 000

⑤2013 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息等：

借：应收利息　　590 000

　　持有至到期投资——利息调整　　540 000

　　贷：投资收益　　1 130 000

借：银行存款　　590 000

　　贷：应收利息　　590 000

⑥2014 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息和本金等：

借：应收利息　　590 000

　　持有至到期投资——利息调整　　600 000

　　贷：投资收益　　1 190 000

借：银行存款　　590 000

　　贷：应收利息　　590 000

借：银行存款　　12 500 000

　　贷：持有至到期投资——成本　　12 500 000

资产负债表中“持有至到期投资”项目反映企业持有至到期投资的摊余价值。本项目根据“持有至到期投资”账户期末余额减去一年内到期的投资部分和“持有至到期投资减值准备”账户期末余额后填列。

会计核算和账务处理是编制财务报表的基础。只有会计账务处理正确，才能编制出真实可信的财务报表。资产负债表日，持有至到期投资项目的错报之一就是前期账务处理出错，导致资产负债表上该项目金额错报。实务工作中，由于持有至到期投资科目是新准则新引入的科目，加上其本身会计核算比较复杂，所以该科目会计核算很容易出错，值得广大会计人员认真学习。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报9 持有至到期投资会计核算和报表填列错误

前面我们讲了“持有至到期投资”科目账务处理方法和应注意问题，除此之外，在编制资产负债表时，持有至到期投资项目的错报还可能表现在编制报表时持有至到期投资项目未扣除其中性质上已转为流动性质资产的部分。编制资产负债表时，“一年内到期的非流动资产”科目专门核算性质上已转为流动性质资产的长期资产，例如一年内到期的持有至到期投资就应该在此科目核算。

“一年内到期的非流动资产”项目反映企业非流动资产项目中在一年内到期的金额，包括一年内到期的持有至到期投资、长期待摊费用和一年内可收回的长期应收款。本项目应根据上述账户分析计算后填列。

实务工作中，一些会计人员往往忽视“一年内到期的非流动资产”项目，没有将持有至到期投资项目中的一年内到期项目单独分析填列在“一年内到期的非流动资产”项目中，导致持有至到期投资项目金额错报。

【例】甲公司2014年12月31日持有三项债券投资A、B、C，账面价值分别为10万元、20万元、30万元，都作为持有至到期投资核算。其中债券投资A是2012年1月购入乙公司的5年期到期支付本息债券；债券投资B是2011年6月购入丙公司4年期债券；债券投资C是2013年12月购入丁公司的5年期债券。不考虑其他因素，则：

2014年资产负债表日，持有至到期投资项目金额为10+20+30=60（万元），其中债券投资B为1年内到期，应单独核算。所以资产负债表“持有至到期投资”科目金额应填40万元，“一年内到期的非流动资产”项目应填20万元。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 10 企业合并形成的长期股权投资会计核算错误

长期股权投资是指通过取得被投资单位的股份。企业对其他单位的股权投资，通常是为长期持有，以期通过股权投资达到控制被投资单位，或对被投资单位施加重大影响，或为了与被投资单位建立密切关系，以分散经营风险。股权投资通常具有投资大、投资期限长、风险大以及能为企业带来较大的利益等特点。

资产负债表中“长期股权投资”项目反映企业不准备在 1 年内（含 1 年）变现的各种股权性质投资的账面余额，减去减值准备后的净额。本项目应根据“长期股权投资”账户的期末余额减去“长期股权投资减值准备”账户期末余额后填列。

长期股权投资的核算一直是企业日常会计核算的难点。长期股权投资的初始计量和后续计量错误将导致报表该项目的错报。初始计量时，没有区分是同一控制下或非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，是会计核算实务中常见错误之一。

新准则规定，企业合并形成的长期股权投资，应区分企业合并的类型，分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并确定其初始投资成本。

（1）同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足以冲减的，调整留存收益。合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足以冲减的，调整留存收益。

【例】20××年6月30日，P公司向同一集团内S公司的原股东定向增发1 000万股普通股（每股面值为1元，市价为8.68元），取得S公司100%的股权，并于当日起能够对S公司实施控制，合并后S公司仍维持其独立法人资格继续经营。两公司在企业合并前采用的会计政策相同。合并日，S公司所有者权益的总额为4 404万元。S公司在合并后维持其法人资格继续经营，合并日P公司应确认对S公司的长期股权投资，其成本为合并日享有S公司账面所有者权益的份额。

账务处理为：

借：长期股权投资　　44 040 000

　　贷：股本　　10 000 000

　　　　资本公积——股本溢价　　34 040 000

（2）非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值以及为进行企业合并发生的各项直接相关费用之和。

【例】A公司于20××年3月31日取得B公司70%的股权，取得该部分股权后能够控制B公司的生产经营决策。为核实B公司的资产价值，A公司聘请资产评估机构对B公司的资产进行评估，支付评估费用200万元。合并中，A公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如表2－4所示。本例中假定合并前A公司与B公司不存在任何关联方关系。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 2－4 A 公司相关资产

20××年 3 月 31 日　　　　单位：元

项　目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	40 000 000	64 000 000
专利技术	16 000 000	20 000 000
银行存款	16 000 000	16 000 000
合　计	72 000 000	100 000 000

注：A 公司用作合并对价的土地使用权和专利技术原价为 6 400 万元，至企业合并发生时已累计摊销 800 万元。

本例中因 A 公司与 B 公司在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的企业合并处理。A 公司对于合并形成的对 B 公司的长期股权投资，应进行的账务处理为：

借：长期股权投资　　102 000 000
　　累计摊销　　8 000 000
　贷：无形资产　　84 000 000
　　　银行存款　　16 000 000
　　　营业外收入　　10 000 000

错报 11　长期股权投资后续计量错误

新准则规定，长期股权投资在持有期间，根据投资企业对被投资单位的影响程度及是否存在活跃市场、公允价值能否可靠取得等情况，分别采用成本法及权益法进行核算。

1. 长期股权投资的成本法

按照长期股权投资准则核算的权益性投资中，应当采用成本法核算的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

有以下两类：一是企业持有的对子公司投资；二是对被投资单位不具有共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

新准则中要求企业对子公司的长期股权投资在日常核算及母公司个别财务报表中采用成本法核算，主要是为了避免在子公司实际宣告发放现金股利或利润之前，母公司垫付资金发放现金股利或利润等情况，解决了原来权益法下投资收益不能足额收回导致超额分配问题。

采用成本法核算的长期股权投资，初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资的成本增加长期股权投资的账面价值。被投资单位宣告分派的现金股利或利润中，投资企业按应享有的部分确认为当期投资收益；但投资企业确认的投资收益仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额。

【例】甲公司 2013 年 1 月，取得对乙公司 5% 的股权，成本为 800 万元。2014 年 2 月，甲公司又以 1 200 万元取得对乙公司 6% 的股权。假定甲公司对乙公司的生产经营决策不具有重大影响或共同控制，且该投资不存在活跃的交易市场，公允价值无法取得。2014 年 3 月，乙公司宣告分派现金股利，甲公司按其持股比例可取得 10 万元。

甲公司应进行的会计处理为：

（1）2013 年 1 月取得投资时：

借：长期股权投资　　8 000 000

　　贷：银行存款　　8 000 000

（2）2014 年 2 月追加投资：

借：长期股权投资　　12 000 000

　　贷：银行存款　　12 000 000

（3）宣告分派现金股利：

借：应收股利　　100 000

　　贷：投资收益　　100 000

2. 长期股权投资的权益法

权益法，是指投资以初始投资成本计量后，. 在投资持有期间根据投资

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。长期股权投资准则规定，应当采用权益法核算的长期股权投资包括两类：一是对合营企业投资；二是对联营企业投资。

长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额系投资企业在购入该项投资过程中通过购买作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉，无须进行调整，而是构成长期股权投资的成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额可以看做是被投资单位的股东给予投资企业的让步，或是出于其他方面的考虑，被投资单位的原有股东无偿赠与投资企业的价值，因而应确认为当期收益，同时调整长期股权投资的成本。

【例】 A 企业于 20××年 1 月取得 B 公司 30% 的股权，实际支付价款 30 000 000 元。取得投资时，被投资单位账面所有者权益的构成如下（假定该时点被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，单位：万元）：

实收资本	3 000
资本公积	2 400
盈余公积	600
未分配利润	1 500
所有者权益总额	7 500

假定在 B 公司的董事会中，所有股东均以其持股比例行使表决权。企业 A 在取得对 B 公司的股权后，派人参与了 B 公司的生产经营决策。因能够对 B 公司的生产经营决策施加重大影响，A 企业对该投资按照权益法核算。在取得投资时点上，A 公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资　　30 000 000

　　贷：银行存款　　30 000 000

长期股权投资的成本 3 000 万元大于取得投资时点上应享有被投资单位净资产公允价值的份额 2 250 万元（7 500×30%），不对其账面价值进行调整。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值。投资企业确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限；投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。

【例】甲企业持有乙企业 40% 的股权，2013 年 12 月 31 日甲企业的账面价值为 2 000 万元，包括投资成本以及因乙企业以前期间实现净利润而确认的投资收益。乙企业 2014 年由于一项主要经营业务市场条件发生变化，当年度发生亏损 3 000 万元。假定甲企业在取得投资时点上，乙企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等，双方所采用的会计政策及会计期间也相同。

则甲企业当年度应确认的投资损失为 1 200 万元。确认上述投资损失后，长期股权投资的账面价值变为 800 万元。

错报 12 成本法和权益法转换不正确

长期股权投资在持有期间，因各方面情况的变化，可能导致其核算需要由一种方法转换为另外的方法。

1. 成本法转换为权益法

长期股权投资的核算由成本法转为权益法时，应以成本法下长期股权投资的账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本，并在此基础上比较

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

该初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，确定是否需要对长期股权投资的账面价值进行调整。应区别形成该转换的不同情况进行处理。

（1）原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，因追加投资导致持股比例上升，能够对被投资单位施加重大影响或是实施共同控制的，在自成本法转为权益法时，应区分原持有的长期股权投资以及新增长期股权投资两部分分别处理：

【例】 A公司于2013年2月取得B公司10%的股权，成本为600万元，取得投资时B公司可辨认净资产公允价值总额为5 600万元（假定公允价值与账面价值相同）。因对被投资单位不具有重大影响且无法可靠确定该项投资的公允价值，A公司对其采用成本法核算。本例中A公司按照净利润的10%提取盈余公积。

2014年1月2日，A公司又以1 200万元的价格取得B公司12%的股权，当日B公司可辨认净资产公允价值总额为8 000万元。取得该部分股权后，按照B公司章程规定，A公司能够派人参与B公司的生产经营决策，对该项长期股权投资转为采用权益法核算。本例中假定A公司在取得对B公司10%股权后至新增投资日，双方未发生任何内部交易，B公司通过生产经营活动实现的净利润为600万元，未派发现金股利或利润。除所实现净利润外，未发生其他计入资本公积的交易或事项。

① 2014年1月2日，A公司应确认对B公司的长期股权投资：

借：长期股权投资　　12 000 000

　　贷：银行存款　　12 000 000

对于新取得的股权，其成本为1 200万元，与取得该投资时按照持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额960万元（8 000×12%）之间的差额为投资作价中体现出的商誉，该部分商誉不要求调整长期股权投资的成本。

② 对长期股权投资账面价值的调整。

确认该部分长期股权投资后，A公司对B公司投资的账面价值为1 800

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

万元。

对于原10%股权的成本600万元与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额560万元（5 600×10%）之间的差额40万元，属于原投资时体现的商誉，该部分差额不调整长期股权投资的账面价值。

对于被投资单位可辨认净资产在原投资时至新增投资交易日之间公允价值的变动（8 000－5 600）相对于原持股比例的部分为240万元，其中属于投资后被投资单位实现净利润部分60万元（600×10%），应调整增加长期股权投资的账面余额，同时调整留存收益；除实现净损益外其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值的变动180万元，应当调整追加长期股权投资的账面余额，同时记入资本公积（其他资本公积）。针对该部分投资的账务处理为：

借：长期股权投资　　2 400 000
　贷：资本公积——其他资本公积　　1 800 000
　　盈余公积　　600 000

（2）因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的情况下，首先应按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。在此基础上，应当比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，属于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；属于投资成本小于原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资成本的同时，应调整留存收益。

【例】A公司原持有B公司60%的股权，其账面余额为6 000万元，未计提减值准备。2014年1月6日，A公司将其持有的对B公司长期股权投资中的1/3出售给某企业，出售取得价款3 600万元，当日B公司可辨认净资产公允价值总额为16 000万元。A公司原取得B公司60%股权时，B公司可辨认净资产公允价值总额为9 000万元（假定公允价值与账面价值相同）。自A公司取得对B公司长期股权投资后至部分处置投资前，B公司实现净利润5 000万元。其中，自A公司取得投资日与2014年年初实

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

现净利润 4 000 万元。假定 B 公司一直未进行利润分配。除所实现净损益外，B 公司未发生其他计入资本公积的交易或事项。本例中 A 公司按净利润的 10% 提取盈余公积。

在出售 20% 的股权后，A 公司对 B 公司的持股比例为 40%，在 B 公司董事会中派有代表，但不能对 B 公司生产经营决策实施控制。对 B 公司长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。

① 确认长期股权投资处置损益。

借：银行存款　　36 000 000

　　贷：长期股权投资　　20 000 000

　　　　投资收益　　16 000 000

② 调整长期股权投资账面价值。

剩余长期股权投资的账面价值为 4 000 万元，与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额 400 万元（4 000 − 9 000 × 40%）为商誉，该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。

处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资日期间实现的净损益为 2 000 万元（5 000 × 40%），应调整增加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益。企业应进行以下账务处理：

借：长期股权投资　　20 000 000

　　贷：盈余公积　　[（20 000 000 − 4000 000）× 10%]

　　　　1 600 000

　　　　利润分配——未分配利润

　　[200 000 000 −（20 000 000 − 4000 000）× 10%]　　14 400 000

　　　　投资收益　　4 000 000

2. 权益法转换为成本法

因减少投资导致长期股权投资的核算由权益法转换为成本法（投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价，公允价值不能可靠计量的长期股权投资）的，应以转换时长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的基础。后续期间，自被投资单位分得

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

的现金股利或利润未超过转换时被投资单位可供分配利润中本企业享有份额的，分得的现金股利或利润应冲减长期股权投资的成本，不作为投资收益。从被投资单位取得的现金股利或利润，超过转换时被投资单位可供分配利润中本企业享有份额的部分，确认为当期损益。

【例】 甲公司持有乙公司30%的有表决权股份，因为能够对乙公司的生产经营决策施加重大影响，采用权益法核算。20××年10月，甲公司将该项投资中的50%对外出售，出售以后，无法再对乙公司施加重大影响，且该项投资不存在活跃市场，公允价值无法可靠确定，出售以后转为采用成本法核算。出售时，该项长期股权投资的账面价值为3 200万元，其中投资成本2 600万元，损益调整为600万元，出售取得价款1 800万元。

甲公司确认处置损益相关的会计分录：

借：银行存款	18 000 000	
贷：长期股权投资		16 000 000
投资收益		2 000 000

处置投资后，该项长期股权投资的账面价值为1 600万元，其中包括投资成本1 300万元，原确认的损益调整300万元。

错报13 编制报表时投资性房地产的计量模式不明确

投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。投资性房地产的范围限定为已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。自用房地产和作为存货的房地产不属于投资性房地产的核算项目。

新准则规定，“投资性房地产”科目应在资产负债表单独列示。原企

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

业会计制度不要求单独核算投资性房地产，相关资产作为固定资产或无形资产核算，新准则将投资性房地产单独作为一项资产核算和反映，与自用房地产和作为存货的房地产加以区别，从而更加清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力。

根据投资性房地产准则的规定，投资性房地产应当按照成本进行初始确认和计量。在后续计量时，通常应当采用成本模式，满足特定条件的情况下也可以采用公允价值模式。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

1. 采用成本模式计量的投资性房地产

成本模式的会计处理比较简单，主要涉及“投资性房地产”、“投资性房地产累计折旧（摊销）”、“投资性房地产减值准备”等科目，可比照“固定资产”、“无形资产”、“累计折旧”、“累计摊销”、“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”等相关科目进行处理。

【例】20××年3月，甲企业从其他单位购入一块土地的使用权，并在该块土地上开始自行建造3栋厂房。6月，甲企业预计厂房即将完工，与乙公司签订了经营租赁合同，将其中的一栋厂房租赁给乙公司使用。租赁合同约定，该厂房于完工（达到预定可使用状态）时开始起租。7月5日，三栋厂房同时完工（达到预定可使用状态）。该块土地使用权的成本为600万元；三栋厂房的造价均为1 000万元，能够单独出售。

甲企业的账务处理如下：

土地使用权中的对应部分同时转换为投资性房地产：

600×（1 000÷3 000）＝200（万元）

借：投资性房地产——厂房　　10 000 000

　　贷：在建工程　　10 000 000

借：投资性房地产——土地使用权　　2 000 000

　　贷：无形资产——土地使用权　　2 000 000

2. 采用公允价值模式计量的投资性房地产

企业存在确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的，可以采用公

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

允价值计量模式。企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量投资性房地产，应当同时满足以下两个条件：

（1）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。

（2）企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出科学合理的估计。

投资性房地产的公允价值，是指在公平交易中熟悉情况的当事人之间自愿进行房地产交换的价格。投资性房地产采用公允价值模式计量的，其后续计量不计提折旧或摊销，应当以资产负债表日的公允价值计量。资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目公允价值低于其账面余额的差额作相反的分录。

【例】甲企业为从事房地产经营开发的企业。20××年8月，甲公司与乙公司签订租赁协议，约定将甲公司开发的一栋精装修的写字楼于开发完成的同时开始租赁给乙公司使用，租赁期为10年。当年10月1日，该写字楼开发完成并开始起租，写字楼的造价为9 000万元。12月31日，该写字楼的公允价值为9 200万元。假设甲公司对投资性房地产采用公允价值模式计量。

甲企业的账务处理如下：

① 10月1日，甲公司开发完成写字楼并出租：

借：投资性房地产——成本　　　　90 000 000

　　贷：生产成本　　　　　　　　　　90 000 000

② 12月31日，按照公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益：

借：投资性房地产——公允价值变动　　　　2 000 000

　　贷：公允价值变动损益　　　　　　　　　　2 000 000

处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；按该项投资

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

性房地产的账面余额，借记“其他业务成本”科目；按其成本，贷记“投资性房地产——成本”科目；按其累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目。同时结转投资性房地产累计公允价值变动。若存在原转换日计入资本公积的金额，也一并结转。

【例】 甲企业与乙企业签订了租赁协议，将其原先自用的一栋写字楼出租给乙企业使用，租赁期开始日为 2013 年 4 月 15 日。2013 年 4 月 15 日，该写字楼的账面余额 50 000 万元，已累计折旧 5 000 万元，公允价值为 47 000 万元。2013 年 12 月 31 日，该项投资性房地产的公允价值为 48 000万元。2014 年 6 月租赁期届满，企业收回该项投资性房地产，并以 55 000 万元出售，出售款项已收讫。假设甲企业采用公允价值模式计量，不考虑相关税费。

甲企业的账务处理如下：

① 2013 年 4 月 15 日，存货转换为投资性房地产：

借：投资性房地产——成本	470 000 000	
累计折旧	50 000 000	
贷：固定资产		500 000 000
资本公积——其他资本公积		20 000 000

② 2013 年 12 月 31 日，公允价值变动：

借：投资性房地产——公允价值变动	10 000 000	
贷：公允价值变动损益		10 000 000

③ 2014 年 6 月，收回并出售投资性房地产：

借：银行存款	550 000 000	
公允价值变动损益	10 000 000	
资本公积——其他资本公积	20 000 000	
其他业务成本	450 000 000	
贷：投资性房地产——成本		470 000 000
——公允价值变动		10 000 000
其他业务收入		550 000 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 14 自行开发的无形资产，费用处理不合规定

无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。

编制资产负债表时，“无形资产”项目反映企业持有的各项无形资产的净值。本项目应根据“无形资产”账户期末余额，减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”账户的期末余额填列。值得注意的一点是，对于企业自行进行的研究开发项目，无形资产准则要求区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算。实务工作中会计人员往往忽视这一点，直接把研发费用资本化记入无形资产科目，这样实际夸大了无形资产的账面金额，导致报表该项目的错报。

自行开发的无形资产项目，分为研究阶段与开发阶段：研究阶段的特点是计划性和探索性，研究是否能在未来形成成果，即通过开发后是否会形成无形资产均有很大的不确定性，企业也无法证明其研究活动一定能够形成带来未来经济利益的无形资产，因此，研究阶段的有关支出在发生时应当费用化计入当期损益。

开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。由于开发阶段相对于研究阶段更进一步，且很大程度上形成一项新产品或新技术的基本条件已经具备，此时如果企业能够证明满足无形资产的定义及相关确认条件，所发生的开发支出可资本化，确认为无形资产的成本。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

1. 开发阶段有关支出资本化的条件

在开发阶段，判断可以将有关支出资本化确认为无形资产，必须同时满足下列条件：

（1）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

（2）具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

（3）无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品。

（4）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。

（5）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠计量。

2. 内部研究开发费用的账务处理

（1）无形资产准则规定，企业研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；开发阶段的支出符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）。只有同时满足无形资产准则第九条规定的各项条件的，才能确认为无形资产，否则计入当期损益。如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

（2）企业自行开发无形资产的研发支出，未满足资本化条件的，借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。

（3）企业购买正在进行中的研究开发项目，应按确定的金额，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“银行存款”等科目。以后发生的研发支出，应当比照上述（2）的规定进行处理。

（4）研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按“研发支出——资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

【例】某企业自行研究开发一项新产品专利技术，在研究开发过程中发生材料费4 000万元、人工工资1 000万元，以及用银行存款支付其他费用3 000万元，总计8 000万元，其中，符合资本化条件的支出为5 000万元，期末，该专利技术已经达到预定用途。假定不考虑相关税费。

① 相关费用发生时：

借：研发支出——费用化支出	30 000 000	
——资本化支出	50 000 000	
贷：原材料		40 000 000
应付职工薪酬		10 000 000
银行存款		30 000 000

② 会计期末：

借：管理费用	30 000 000	
无形资产	50 000 000	
贷：研发支出——费用化支出		30 000 000
——资本化支出		50 000 000

假设该企业只有此项无形资产，则编制年末资产负债表时，无形资产科目期初余额为0，期末余额应为5 000万元，而不是8 000万元，因为符合资本化条件的研发费用只有5 000万元，不符合条件的3 000万元计入到管理费用。

错报15 编制报表时没有考虑商誉的存在

新会计准则对于企业不可辨认的资产——商誉的会计处理有了明确的规范和重大变化，新准则赋予商誉全新的内涵，将商誉从无形资产中分离出来；商誉的确认以“公允价值”为基础，确认后的商誉每年都要进行减

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

值测试，并且减值不允许冲回。

根据企业合并准则和无形资产准则，“商誉是指企业合并成本大于合并取得被购买方各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额”，其存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不属于无形资产准则所规范的无形资产。因此，新准则中涉及的商誉核算全部为合并商誉。

依据新准则，非同一控制下的企业合并成本与取得被购买方各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额确认为商誉或计入损益。非同一控制下的控股合并方式下，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

编制资产负债表时，商誉项目核算的是非同一控制下企业合并中取得的商誉价值。商誉发生减值的，企业根据资产减值准则确定商誉发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目（减值准备）。

商誉作为企业重要的无形资源，由于性质的特殊性，其确认、计量的内容都有别于其他资产，在实际运用中会存在一些问题，如会计人员素质和职业道德水平不高，职业判断能力不强；我国的信息和价格市场还不够完善透明，资产减值程度难以处理和确定；新准则引入了“资产组”的概念，并界定为企业可认定的最小资产组合，而不同的资产组和资产组组合，对减值的确认也就不同。为解决以上问题，应大力提高会计人员的素质，发展信息市场和价格市场，并加强监督，减少企业利用确认减值损失的不轨行为。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 16 在新准则下，筹建期间发生的开办费核算错误

长期待摊费用是指企业已经支出，但摊销期限在 1 年以上的各项费用。原《企业会计制度》规定，长期待摊费用不能全部计入当年损益，应当在以后年度内分期摊销，具体包括开办费、固定资产修理支出、租入固定资产的改良支出及摊销期限在 1 年以上的其他待摊费用。

根据新会计准则规定，开办费和修理费均一次性计入当期损益。其中开办费计入当期管理费用，修理费计入销售费用或管理费用（即修理费一律费用化）。其中开办费是指企业在筹建期间内所发生的费用。长期待摊费用在资产负债表中的数额，反映的是企业各项尚未摊销完的长期待摊费用的摊余价值。

新准则要求，企业在筹建期间发生的开办费，在发生时直接计入当期管理费用。企业在筹建期间内发生的开办费，包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等在实际发生时，借记“管理费用（开办费）”科目，贷记“银行存款”等科目。

错报 17 递延所得税资产核算不当

新会计准则要求采用资产负债表债务法核算所得税。即，从资产负债

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差异分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。资产负债表债务法是从暂时性差异产生的本质出发，分析暂时性差异产生的原因及其对期末资产负债表的影响。其特点是：首先确定资产负债表上期末递延所得税资产（负债），然后倒挤出利润表项目当期所得税费用。计算公式表示如下：

本期所得税费用＝本期应交所得税＋（期末递延所得税负债－期初递延所得税负债）－（期末递延所得税资产－期初递延所得税资产）

所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础。其中资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额；负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可以抵扣的金额。

暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，形成企业的递延所得税资产和递延所得税负债。

当资产的账面价值大于其计税基础或负债的账面价值小于其计税基础将导致应纳税暂时性差异；当资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础，将导致可抵扣暂时性差异。

资产负债表债务法下，相关的概念较多，限于篇幅，请具体参见《企业会计准则第18号——所得税》及其应用指南。

1. 递延所得税资产的主要账务处理

（1）企业在确认相关资产、负债时，根据所得税准则应予以确认的递延所得税资产，借记本科目，贷记“所得税费用——递延所得税费用”、“资本公积——其他资本公积”等科目。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

(2) 资产负债表日，企业根据所得税准则应予以确认的递延所得税资产大于本科目余额的，借记本科目，贷记“所得税费用——递延所得税费用”、“资本公积——其他资本公积”等科目；应予以确认的递延所得税资产小于本科目余额的，作相反的会计分录。

(3) 资产负债表日，预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异的，按应减记的金额，借记“所得税费用——当期所得税费用”、“资本公积——其他资本公积”科目，贷记本科目。

(4) 本科目期末借方余额，反映企业已确认的递延所得税资产的余额。

编制资产负债表时，“递延所得税资产”项目反映企业应可抵扣暂时性差异形成的递延所得税资产。本项目根据“递延所得税资产”账户期末余额填列。

【例】 甲公司2013年年末“递延所得税资产”科目的借方余额为66万元（均为固定资产后续计量对所得税的影响），适用的所得税税率为25%。甲公司预计会持续盈利，各年能够获得足够的应纳税所得额。2014年年末固定资产的账面价值为6 000万元，计税基础为6 600万元，2014年确认因销售商品提供售后服务的预计负债100万元，年末预计负债的账面价值为100万元，计税基础为0，则甲公司2014年年末“递延所得税资产”科目为多少?

资产的账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异，资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异。

负债的账面价值小于计税基础，产生应纳税暂时性差异，负债的账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差异。

本题中固定资产的账面价值小于计税基础产生可抵扣暂时性差异，预计负债的账面价值大于计税基础产生可抵扣暂时性差异。所以2014年年末“递延所得税资产”科目的借方余额：66 + （6 600 - 6 000） ×25% + 100 ×25% = 241（万元）。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 18 应付账款和预收账款填列错误

应付账款是指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等经营活动应支付的款项。企业应通过“应付账款”科目，核算应付账款的发生、偿还、转销等情况。企业购入材料、商品等或接受劳务所产生的应付账款，应按应付金额入账。购入材料、商品等验收入库，但货款尚未支付，根据有关凭证（发票账单、随货同行发票上记载的实际价款或暂估价值），借记“材料采购”、“在途物资”等科目，按可抵扣的增值税税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按应付的价款，贷记“应付账款”科目。

预收账款是买卖双方协议商定，由购货方预先支付一部分货款给供应方而发生的一项负债。预收账款的核算应视企业的具体情况而定。如果预收账款比较多的，可以设置“预收账款”科目；预收账款不多的，也可以不设置“预收账款”科目，直接记入“应收账款”科目的贷方。单独设置“预收账款”科目核算的，其“预收账款”科目的贷方，反映预收的货款和补付的货款；借方反映应收的货款和退回多收的货款；期末贷方余额，反映尚未结清的预收款项借方余额反映应收的款项。

编制资产负债表时，“应付账款”项目应根据“应付账款”和“预付账款”账户所属各明细账户的期末贷方余额合计填列。“预收账款”项目反映企业按合同规定预收的款项。本项目根据“预收账款”和“应收账款”账户所属各明细账户的期末贷方余额合计填列。

【例】 A企业“应付账款”科目月末贷方余额20 000元，其中：“应付甲公司账款”明细科目贷方余额30 000元，“应付乙公司账款”明细科目借方余额10 000元，“预付账款”科目月末贷方余额30 000元，其中，

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

"预付丙企业账款"明细科目贷方余额40 000元，"预付丁企业账款"明细科目借方余额10 000元。该企业月末资产负债表中"预付账款"和"应付账款"项目的金额分别为(　　)元。

A. 20 000，70 000　　B. 30 000，20 000

C. －30 000，－20 000　　D. －20 000，－70 000

答案：A

解析："预付账款"项目根据"应付账款"和"预付账款"科目的所属相关明细科目的期末借方余额填列。"应付账款"科目明细科目的借方余额为：10 000元，"预付账款"科目借方余额为10 000元，资产负债表上"预付账款"项目余额为：10 000＋10 000＝20 000（元）。

"应付账款"项目根据"应付账款"和"预付账款"科目的所属相关明细科目的期末贷方余额填列。"应付账款"科目的贷方余额为30 000元，"预付账款"科目的贷方余额为40 000元，资产负债表上"应付账款"项目余额为：30 000＋40 000＝70 000（元）。

【例】某企业年末"应收账款"科目的借方余额为600万元，其中，"应收账款"明细账的借方余额为800万元，贷方余额为200万元，年末计提坏账准备后的"坏账准备"科目的贷方余额为15万元。假定不考虑其他应收款计提坏账准备因素，该企业年末资产负债表中"应收账款"项目的金额为（　　）万元。

A. 585　　B. 600　　C. 785　　D. 800

答案：C

解析：本题中要求计算的是年末资产负债表中"应收账款"项目的金额，资产负债表上"应收账款"项目金额根据"应收账款"科目借方明细科目余额和"预收账款"科目借方明细余额合计数减去计提的坏账准备填列，本题中没有给出"预收账款"科目的借方金额，可以不用考虑"预收账款"科目，因此"应收账款"项目金额为：800＋0－15＝785（万元）。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 19 非货币性福利没有纳入“应付职工薪酬”科目核算

新准则引入职工薪酬概念，全面取代了旧准则中的应付工资和应付福利费等项目。较以往“工资”的定义相比，新准则对有关职工薪酬内容和范围的界定更加明确，且内涵大为扩展，既有传统意义上的工资、奖金、津贴和补贴，也包括了以往福利费和期间费用中的职工福利费、工会经费、职工教育经费、各类社会保险（包括养老、医疗、失业、工伤、生育保险等），还新增了辞退福利等职工薪酬形式。准则中的定义涵盖了企业职工薪酬的各种形式，不仅有直接的，还有间接的；有货币性的，还有非货币性的；有显性的，还有隐性的，囊括了几乎所有与获得职工提供服务相关的费用。

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出，包括职工在职期间和离职后提供给职工的全部货币性薪酬和非货币性福利。企业提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等，也属于职工薪酬。

非货币性福利，是指企业以自产产品或外购商品发放给职工作为福利、将自己拥有的资产无偿提供给职工使用、为职工无偿提供医疗保健服务等。

企业向职工提供的非货币性福利，应当分别情况处理：

1. 以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，相关收

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

入的确认、销售成本的结转和相关税费的处理，与正常商品销售相同。以外购商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该商品的公允价值和相关税费计入成本费用。

需要注意的是，在以自产产品或外购商品发放给职工作为福利的情况下，企业在进行账务处理时，应当先通过“应付职工薪酬”科目归集当期应计入成本费用的非货币性薪酬金额，以确定完整准确的企业人工成本金额。

【例】 乙公司为一家生产彩电的企业，共有职工200名，2014年2月，公司以其生产的成本为10 000元的液晶彩电和外购的每台不含税价格为1 000元的电暖气作为春节福利发放给公司每名职工。该型号液晶彩电的售价为每台14 000元，乙公司适用的增值税税率为17%，已开具了增值税专用发票；乙公司以银行存款支付了购买电暖气的价款和增值税进项税额，已取得增值税专用发票，适用的增值税税率为17%。假定200名职工中170名为直接参加生产的职工，30名为总部管理人员。

企业以自己生产的产品作为福利发放给职工，应计入成本费用的职工薪酬金额以公允价值计量，计入主营业务收入，产品按照成本结转，但要根据相关税收规定，视同销售计算增值税销项税额。外购商品发放给职工作为福利，应当将交纳的增值税进项税额计入成本费用。

（1）彩电的售价总额 = 14 000 × 170 + 14 000 × 30 = 2 380 000 + 420 000 = 2 800 000（元）

彩电的增值税销项税额 = 170 × 14 000 × 17% + 30 × 14 000 × 17% = 476 000（元）

① 公司决定发放非货币性福利时，应做如下账务处理：

借：生产成本	2 784 600	
管理费用	491 400	
贷：应付职工薪酬——非货币性福利		3 276 000
借：应付职工薪酬——非货币性福利	3 276 000	
贷：主营业务收入		2 800 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

应交税费——应交增值税（销项税额） 476 000

② 实际发放彩电时，应做如下账务处理：

借：主营业务成本 2 000 000

贷：库存商品 2 000 000

（2）电暖气的售价总额 = 170 × 1 000 + 30 × 1 000 = 170 000 + 30 000 = 200 000（元）

电暖气的进项税额 = 170 × 1 000 × 17% + 30 × 1 000 × 17% = 28 900 + 5 100 = 34 000（元）

① 公司决定发放非货币性福利时，应做如下账务处理：

借：生产成本 198 900

管理费用 35 100

贷：应付职工薪酬——非货币性福利 23 4000

② 购买电暖气时，公司应做如下账务处理：

借：应付职工薪酬——非货币性福利 234 000

贷：银行存款 234 000

2. 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

企业将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。难以认定受益对象的，直接计入当期损益，并确认应付职工薪酬。

【例】 丙公司为总部各部门经理级别以上职工提供汽车免费使用，同时为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。该公司总部共有部门经理以上职工 50 名，每人提供一辆桑塔纳汽车免费使用，假定每辆桑塔纳汽车每月计提折旧 1 000 元；该公司共有副总裁以上高级管理人员 10 名，公司为其每人租赁一套月租金为 8 000 元的公寓。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

该公司每月应做如下账务处理：

借：管理费用　　130 000
　　贷：应付职工薪酬——非货币性福利　　130 000
借：应付职工薪酬——非货币性福利　　130 000
　　贷：累计折旧　　50 000
　　　　其他应付款　　80 000

编制资产负债表时，“应付职工薪酬”项目反映企业应付未付的工资和社会保险费等职工薪酬。本项目应根据“应付职工薪酬”账户的期末贷方余额填列，如“应付职工薪酬”账户期末为借方余额，以“-”号填列。

实务工作中，由于一些会计人员对新会计科目“应付职工薪酬”的相关项目核算并不明确，容易导致忽视对非货币性福利的处理，从而导致报表中应付职工薪酬项目金额错报。

错报 20 “辞退福利”科目账务处理错误

对于采用新准则的企业而言，资产负债表中“应付职工薪酬”项目的错报还表现为对企业辞退福利项目的账务处理错误。

辞退福利，是指企业由于分离办社会、实施主辅分离、辅业改制、分流安置富余人员、实施重组、改组计划、职工不能胜任等原因，在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出补偿建议的计划中给予职工的经济补偿。

辞退福利包括：

①职工劳动合同到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿；

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

②职工劳动合同到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权选择继续在职或接受补偿离职。

在确定企业提供的经济补偿是否为辞退福利时，应当注意以下问题：

（1）辞退福利与正常退休养老金应当区分开来。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退，因此，企业应当在辞退时进行确认和计量。

职工在正常退休时获得的养老金，是其与企业签订的劳动合同到期时，或者职工达到了国家规定的退休年龄时获得的退休后生活补偿金额，此种情况下给予补偿的事项是职工在职时提供的服务而不是退休本身，因此，企业应当在职工提供服务的会计期间确认和计量。

（2）职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿，比照辞退福利处理。

原制度下没有规定辞退福利的概念，企业一般是在实际支付辞退福利款项时计入当期费用。新准则从资产负债表的角度出发，规定当辞退计划满足准则规定的预计负债确认条件时，应当确认一项预计负债；同时计入当期费用，使财务报表使用者及时了解企业因根据辞退计划提供辞退福利所承担的义务情况。

【例】 丙公司主要从事家用电器的生产和销售。2013 年 11 月，丙公司为在 2014 年顺利实施转产，公司管理层制订了一项辞退计划，规定自 2014 年 1 月 1 日起，以职工自愿方式，辞退平面直角彩色电视机生产车间职工。辞退计划的详细内容，包括拟辞退职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿标准以及计划实施时间等均已与职工协商一致。该辞退计划已于 2013 年 12 月 15 日经公司董事会正式批准，并将在 2014 年实施完毕。辞退计划的有关内容见表 2－5。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 2－5 丙公司平面直角彩色电视机生产车间职工辞退计划

职 位	辞退数量	工龄（年）	补偿标准（元）
车间主任	10	1～10	100 000
		11～20	200 000
		21～30	300 000
F 高级技工	50	11～10	80 000
		11～20	180 000
		21～30	280 000
一般技工	100	11～10	50 000
		11～20	150 000
		21～30	250 000
合 计	160		

2013 年 12 月 31 日，丙公司根据表 2－5 的资料，预计平面直角彩色电视机生产车间职工接受辞退数量的最佳估计数及应支付的补偿金额见表 2－6。

表 2－6 丙公司平面直角彩色电视机生产车间职工接受辞退及补偿金额

职 位	计划辞退数量	工龄（年）	实际辞退人数	每人补偿标准（元）	总补偿金额（元）
车间主任	10	11～10	5	100 000	500 000
		11～20	2	200 000	400 000
		21～30	1	300 000	300 000
高级技工	50	11～10	20	80 000	1 600 000
		11～20	10	180 000	1 800 000
		21～30	5	280 000	1 400 000
一般技工	100	11～10	50	50 000	2 500 000
		11～20	20	150 000	3 000 000
		21～30	10	250 000	2 500 000
合 计	160		123		14 000 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

根据以上资料，丙公司的账务处理如下：

借：管理费用　　14 000 000

　　贷：应付职工薪酬——辞退福利　　14 000 000

错报 21 忽略“一年内到期的非流动性负债”项目

非流动负债，是指偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的债务。非流动负债的主要项目有长期借款、长期应付款和应付债券。

“一年内到期的非流动负债”项目反映企业各种非流动负债在一年之内到期的金额，包括一年内到期的长期借款、长期应付款和应付债券。本项目应根据上述账户分析计算后填列。

一般来说，企业的长期负债最终到期时，需要企业以流动资产来偿付。为了准确反映企业短期内需偿付的债务金额，正确评价企业的短期偿债能力，资产负债表中将一年内到期的、已转化为流动负债的长期负债金额在流动负债部分予以反映。该项目即是反映这部分金额。

需要注意，一年以内到期的长期借款，只是在编制资产负债表时不记入“长期借款”项目，但是在会计账簿中，仍然记入“长期借款”科目，即所谓的“调表不调账”。

【例】某企业 2012 年 4 月 1 日从银行借入期限为 3 年的长期借款 400 万元，编制 2014 年 12 月 31 日资产负债表时，此项借款应填入的报表项目是（　　）。

A. 短期借款　　B. 长期借款

C. 其他长期负债　　D. 一年内到期的非流动负债

【答案】D

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

因为该贷款期限3年，2012年4月入账时计入长期借款，至2014年12月，只剩下不到1年，在编制财务报表时应将其放入1年内到期的非流动负债列示，以便让财务报表使用者能清楚了解企业的真实负债情况。

错报22 应付债券填列错误

应付债券是指企业为筹集长期资金而实际发行的债券及应付的利息，它是企业筹集长期资金的一种重要方式。企业发行债券的价格受同期银行存款利率的影响较大，一般情况下，企业可以按面值发行、溢价发行和折价发行债券。

企业应设置“应付债券”科目，并在该科目下设置“面值”、“利息调整”、“应计利息”等明细科目，核算应付债券发行、计提利息、还本付息等情况。

企业按面值发行债券时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按债券票面金额，贷记“应付债券——面值”科目；存在差额的，还应借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销。实际利率法，是指按照应付债券的实际利率计算其摊余成本及各期利息费用的方法；实际利率，是指将应付债券在债券存续期间的未来现金流量，折现为该债券当前账面价值所使用的利率。

【例】 甲公司于2013年1月1日发行5年期、一次还本、分期付息的公司债券，每年12月31日支付利息。该公司债券票面利率为5%，面值总额为300 000万元，发行价格总额为313 347万元；支付发行费用120万元，发行期间冻结资金利息为150万元。假定该公司每年年末采用实际利率法摊销债券溢折价，实际利率为4%。2014年12月31日该应付债券的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

账面余额为（　　）。

A. 308 008. 2 万元　　B. 308 026. 2 万元

C. 308 316. 12 万元　　D. 308 348. 56 万元

【答案】D

【解析】

① 本题债券发行的溢价总额 =（313 347 - 120 + 150）- 300 000 = 13 377（万元）。

② 2013 年支付的票面利息 = 300 000 × 5% = 15 000（万元）。

③ 2013 年实际利息费用 = 313 377 × 4% = 12 535. 08（万元）。

④ 2013 年应摊销的溢价金额 = 15 000 - 12 535. 08 = 2 464. 92（万元）。

⑤ 2013 年该债券账面价值 = 300 000 + 13 377 - 2 464. 92 = 310 912. 08（万元）。

⑥ 2014 年应付的票面利息 = 300 000 × 5% = 15 000（万元）。

⑦ 2014 年实际利息费用 = 310 912. 08 × 4% = 12 436. 48（万元）。

⑧ 2014 年应摊销的溢价金额 = 15 000 - 12 436. 48 = 2 563. 52（万元）。

⑨ 2014 年 12 月 31 日该应付债券的账面余额 = 300 000 + 13 377 - 2 464. 92 - 2 563. 52 = 308 348. 56（万元）。

编制资产负债表时，“应付债券”项目反映企业尚未偿还的长期债券摊余价值。本项目根据“应付债券”账户期末余额减去 1 年内到期部分的金额填列。一些会计人员可能忽视了对 1 年内到期部分的金额的处理，导致该项目错报。

错报 23　预计负债项目没有考虑

企业在经营活动中有时会面临诉讼、仲裁、债务担保、产品质量保

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

证、重组等具有较大不确定性的经济事项。这些不确定事项对企业的财务状况和经营成果可能会产生较大的影响。《企业会计准则第13号——或有事项》（以下简称或有事项准则），规范了或有事项的确认、计量和相关信息的披露，及时反映或有事项对企业潜在的财务影响，以及企业可能因此承担的风险。

根据或有事项准则的规定，或有事项是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项主要包括：未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、环境污染整治、承诺等。

或有事项的确认和计量通常是指预计负债的确认和计量。或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下，才转变为真正的资产，从而应当予以确认。与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：该义务是企业承担的现时义务；履行该义务很可能导致经济利益流出企业；该义务的金额能够可靠地计量。

预计负债的计量主要涉及两个问题：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得补偿的处理。

【例】比如某造纸厂地处河流上游，因其严重污染河流而多次被市环保局警告和处罚。2014年该厂业务量迅速扩大，对河流的污染也日趋严重，市环保局于当年12月中旬在调查取样的基础上，拟对该厂作出严厉的经济处罚。当年末，厂方尚未收到市环保局的行政处罚决定。该厂管理当局根据市环保局历年的处罚情况和本厂当年环境污染程度，在听取专业人士意见的基础上，估计罚金可能在80万～100万元之间。因为所需支出存在一个连续金额范围，该厂在12月31日的资产负债表中应确认一项金额为90万元的负债（罚金支出）。

会计分录如下：

借：营业外支出——罚金支出　　　　900 000

　　贷：预计负债——罚金支出　　　　900 000

同时，该造纸厂还应在资产负债表附注中，作如下披露：“预计负债：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

本厂因生产经营造成某河流严重污染，市环保局将给予经济处罚。年末时，本厂未收到行政处罚决定。由于上述情况，本厂确认了一项负债90万元。”

【例】A机械制造公司开发生产一新产品，上市后该产品比较畅销。但不久（2014年12月10日）B科研所向法院提起诉讼，称A公司开发生产销售的新产品利用了B科研所的专利技术。根据所聘律师的意见判断，A公司在该诉讼中败诉的可能性为80%。如果败诉，将要赔偿60万元，并承担诉讼费10万元。在这种情况下，A公司应确认的负债金额即最佳估计数应为70万元。

会计分录：

借：管理费用——诉讼费　　100 000

　　营业外支出——赔偿支出　　600 000

　　贷：预计负债——未决诉讼　　700 000

同时，A机械制造公司还应在资产负债表附注中，作如下披露：“预计负债：2014年12月10日，B科研所状告本公司开发生产并销售的新产品侵犯了其专利技术，要求赔偿60万元。本公司应诉，诉讼尚在审理中。由于上述情况，本厂在2014年12月31日确认负债70万元，其中赔偿支出60万元，诉讼费10万元。”

错报24　没有正确计算递延所得税负债

递延所得税负债科目核算企业根据所得税准则确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。递延所得税负债产生于应纳税暂时性差异。因应纳税暂时性差异在转回期间将增加企业的应纳税所得额和应交所得税，导致企业经济利益的流出，在其发生当期，构成企业应支付税金的义务，应作

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

为负债确认。

确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应减少所有者权益；与企业合并中取得资产、负债相关的，递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或是计入合并当期损益的金额。

递延所得税负债的主要账务处理：

（1）企业在确认相关资产、负债时，根据所得税准则应予以确认的递延所得税负债，借记“所得税费用——递延所得税费用”、“资本公积——其他资本公积”等科目，贷记本科目。

（2）资产负债表日，企业根据所得税准则应予以确认的递延所得税负债大于本科目余额的，借记“所得税费用——递延所得税费用”、“资本公积——其他资本公积”等科目，贷记本科目；应予以确认的递延所得税负债小于本科目余额的，作相反的会计分录。

（3）本科目期末贷方余额，反映企业已确认的递延所得税负债的余额。

资产负债表日，对于递延所得税负债，应当根据适用税法规定，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量，即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量。下面举例简单说明递延所得税负债核算过程。

【例】 甲公司于2009年年初购入一台机器设备，成本为210 000元，预计使用年限为6年，预计净残值为0。会计上按直线法计提折旧，因该设备符合税法规定的税收优惠条件，计税时可采用年数总和法计列折旧，假定税法规定的使用年限及净残值均与会计相同。本例中假定该公司各会计期间均未对固定资产计提减值准备。假设税率为25%。

该公司每年因固定资产账面价值与计税基础不同应予以确认的递延所得税情况如表2－7所示：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 2-7 递延所得税情况 单位：元

年 份	2009	2010	2011	2012	2013	2014
实际成本	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000
累计会计折旧	35 000	70 000	105 000	140 000	175 000	210 000
账面价值	175 000	140 000	105 000	70 000	350 000	
累计计税折旧	60 000	110 000	150 000	180 000	200 000	210 000
计税基础	150 000	100 000	60 000	30 000	10 000	0
暂时性差异	25 000	40 000	45 000	40 000	25 000	0
适用税率	25%	25%	25%	25%	25%	25%
递延所得税负债余额	6 250	10 000	11 250	10 000	6 250	0

① 2009 年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值＝实际成本－会计折旧＝210 000－35 000＝175 000（元）

其计税基础＝实际成本－税前扣除的折旧额＝210 000－60 000＝150 000（元）

因账面价值 175 000 元大于其计税基础 150 000 元，两者之间产生的 25 000 元差异会增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税，属于应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 6 250（25 000 × 25%）元。

借：所得税费用 6 250

　　贷：递延所得税负债 6 250

② 2010 年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值＝140 000（元）

其计税基础＝实际成本－累计已税前扣除的折旧额＝210 000－60 000－50 000＝100 000（元）

因账面价值 140 000 元大于其计税基础 100 000 元，两者之间的差额为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 10 000 元，但递延所得税负债的期初余额为 6 250 元，当期应进一步确认递延所得税负债

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

3 750元。

借：所得税费用　　　　　　3 750

　　贷：递延所得税负债　　　　　　3 750

③ 2011 年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值 = 105 000（元）

其计税基础 = 210 000 − 60 000 − 50 000 − 40 000 = 60 000（元）

因账面价值 105 000 元大于其计税基础 60 000 元，两者之间的差额为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 11 250 元，但递延所得税负债的期初余额为 10 000 元，当期应进一步确认递延所得税负债 1 250元。

借：所得税费用　　　　　　1 250

　　贷：递延所得税负债　　　　　　1 250

④ 2012 年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值 = 210 000 − 35 000 × 4 = 70 000（元）

其计税基础 = 210 000 − 180 000 = 30 000（元）

借：递延所得税负债　　　　　　1 250

　　贷：所得税费用　　　　　　1 250

⑤ 2013 年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值 = 210 000 − 35 000 × 5 = 35 000（元）

其计税基础 = 210 000 − 200 000 = 10 000（元）

借：递延所得税负债　　　　　　3 750

　　贷：所得税费用　　　　　　3 750

⑥ 2014 年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值及计税基础均为 0，两者之间不存在暂时性差异，原已确认的与该项资产相关的递延所得税负债应予以全额转回，即应将原已确认的递延所得税负债 6 250 元全额转回。

借：递延所得税负债　　　　　　6 250

　　贷：所得税费用　　　　　　6 250

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 25 对新准则条件下"资本公积"项目核算不正确

资本公积是指企业收到投资者的超出企业注册资本（或股本）中所占份额的投资，以及直接计入所有者权益的利得和损失等。

新准则条件下，资本公积的核算内容和方法发生了较大的变化，企业形成的资本公积在"资本公积"账户核算。该账户按"资本溢价"和"其他资本公积"两个明细科目进行会计核算。其贷方登记企业资本公积的增加数，借方登记资本公积的减少数，期末余额在贷方，反映企业资本公积实有数。

资本公积的主要账务处理：

（1）企业收到投资者投入的资本，借记"银行存款"、"其他应收款"、"固定资产"、"无形资产"等科目，按其在注册资本或股本中所占份额，贷记"实收资本"或"股本"科目，按其差额，贷记本科目（资本溢价或股本溢价）。

（2）企业的长期股权投资采用权益法核算的，在持股比例不变的情况下，被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，企业按持股比例计算应享有的份额，借记"长期股权投资——所有者权益其他变动"科目，贷记本科目（其他资本公积）。

（3）企业自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应按转换日的公允价值，借记"投资性房地产"科目，按其账面价值，借记或贷记有关科目，转换当日的公允价值大于原账面价值的差额，贷记本科目（其他资本公积）。处置该项投资性房地产时，应转销与其相关的其他资本公积。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（4）资产负债表日，可供出售金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“可供出售金融资产”科目，贷记本科目（其他资本公积）；公允价值低于其账面余额的差额，作相反的会计分录。

根据金融工具确认和计量准则确定可供出售金融资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“可供出售金融资产”科目。同时，按应从所有者权益中转出的累计损失，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目（其他资本公积）。

已确认减值损失的可供出售权益工具在随后的会计期间公允价值上升的，应在原已计提的减值准备金额内，按恢复增加的金额，借记“可供出售金融资产”科目，贷记本科目（其他资本公积）。

【例】乙公司于2013年7月13日从二级市场购入股票1 000 000股，每股市价15元，手续费30 000元；初始确认时，该股票划分为可供出售金融资产。

乙公司至2013年12月31日仍持有该股票，该股票当时的市价为16元。

2014年2月1日，乙公司将该股票售出，售价为每股13元，另支付交易费用13 000元。假定不考虑其他因素，乙公司的账务处理如下：

①2013年7月13日，购入股票：

借：可供出售金融资产——成本	15 030 000	
贷：银行存款		15 030 000

②2013年12月31日，确认股票价格变动：

借：可供出售金融资产——公允价值变动	970 000	
贷：资本公积——其他资本公积		970 000

③2014年2月1日，出售股票：

借：银行存款	12 987 000	
资本公积——其他资本公积	970 000	
投资收益	2 043 000	
贷：可供出售金融资产——成本		15 030 000
——公允价值变动		970 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 26 没有正确处理“库存股”项目的确认和计量

新准则增设了“库存股”科目，核算企业收购、转让或注销本公司股份金额。所谓库存股，是指由公司购回而没有注销、并由该公司持有的已发行股份。库存股在回购后并不注销，而由公司自己持有。

库存股的主要账务处理：

（1）企业为减少注册资本而收购本公司股份的，应按实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（2）企业为奖励本公司职工而收购本公司股份的，应按实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目，同时做备查登记。

（3）企业将收购的股份奖励给本公司职工属于以权益结算的股份支付，如有实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按根据职工获取奖励股份的实际情况确定的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按奖励库存股的账面余额，贷记本科目，按其差额，贷记或借记“资本公积——股本溢价”科目。

（4）股东因对股东大会作出的公司合并、分立决议持有异议而要求企业收购本公司股份的，企业应按实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（5）转让库存股，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按转让库存股的账面余额，贷记本科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目；为借方差额的，借记“资本公积——股本溢价”科目，股本溢价不足以冲减的，应借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（6）注销库存股，应按股票面值和注销股数计算的股票面值总额，借记“股本”科目，按注销库存股的账面余额，贷记本科目，按其差额，借记“资本公积——股本溢价”科目，股本溢价不足以冲减的，应借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

【例】 甲公司 2014 年 12 月 31 日的股本为 80 000 000 股，面值为 1 元，资本公积（股本溢价）20 000 000 元，盈余公积 30 000 000 元。经股东大会批准，甲公司以现金回购本公司股票 10 000 000 股并注销。假定 A 公司按每股 2 元回购股票，不考虑其他因素，甲公司的会计处理如下：

① 回购本公司股票时：

借：库存股	20 000 000	
贷：银行存款		20 000 000

库存股成本 = 10 000 000 × 2 = 20 000 000（元）

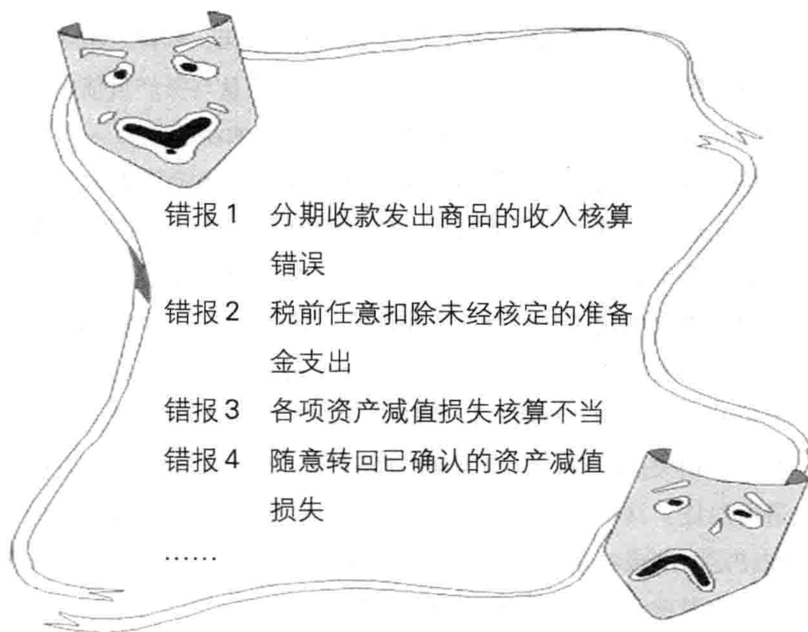
② 注销本公司股票时：

借：股本	10 000 000	
资本公积——股本溢价	10 000 000	
贷：库存股		20 000 000

应冲减的资本公积 = 10 000 000 × 2 − 10 000 000 × 1 = 10 000 000（元）

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第3章　利润表错报22例



全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

1. 利润表的概念

利润表是反映企业在一定会计期间经营成果的报表。例如，反映 1 月 1 日至 12 月 31 日经营成果的利润表，由于它反映的是某一期间的情况，又称为动态报表。

利润表主要提供有关企业经营成果方面的信息。通过利润表，可以反映企业一定会计期间的收入实现情况，即实现的主营业务收入有多少、实现的其他业务收入有多少、实现的投资收益有多少、实现的营业外收入有多少等；可以反映一定会计期间的费用耗费情况，即，耗费的主营业务成本有多少、营业税金有多少、销售费用、管理费用、财务费用各有多少、营业外支出有多少等；可以反映企业生产经营活动的成果，即净利润的实现情况，据以判断资本保值、增值情况。将利润表中的信息与资产负债表中的信息相结合，还可以提供进行财务分析的基本资料，如将赊销收入净额与应收账款平均余额进行比较，计算出应收账款周转率；将销货成本与存货平均余额进行比较，计算出存货周转率；将净利润与资产总额进行比较，计算出资产收益率等，可以表现企业资金周转情况以及企业的盈利能力和水平，便于财务报表使用者判断企业未来的发展趋势，作出经济决策。

利润表分项列示了企业在一定会计期间因销售商品、提供劳务、对外投资等所取得的各种收入以及与各种收入相对应的费用、损失并将收入与费用、损失加以对比结出当期的净利润。这一将收入与相关的费用、损失进行对比，结出净利润的过程，会计上称为配比。其目的是为了衡量企业在特定时期或特定业务中所取得的成果，以及为取得这些成果所付出的代价，为考核经营效益和效果提供数据。

2. 利润表的内容

通常，利润表主要反映以下几方面的内容：

（1）以营业收入为基础，减去营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失，加上公允价值变动收益（减去公允价值变动损失）和投资收益（减去投资损失），计算出营业利润。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（2）以营业利润为基础，加上营业外收入，减去营业外支出，计算出利润总额。

（3）以利润总额为基础，减去所得税费用，计算出净利润（或净亏损）。

在利润表中，企业通常按各项收入、费用以及构成利润的各个项目分类分项列示。也就是说收入按其重要性进行列示，主要包括主营业务收入、其他业务收入、投资收益、补贴收入、营业外收入；费用按其性质进行列示主要包括主营业务成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、其他业务成本、营业外支出、所得税费用等；利润按营业利润、利润总额和净利润等利润的构成分类分项列示。

3. 利润表的格式

利润表一般有表首、正表两部分。其中表首说明报表名称编制单位、编制日期、报表编号、货币名称、计量单位等；正表是利润表的主体，反映形成经营成果的各个项目和计算过程，所以，曾经将这张表称为损益计算书。

利润表正表的格式一份有两种：单步式利润表和多步式利润表。单步式利润表是将当期所有的收入列在一起然后将所有的费用列在一起两者相减得出当期净损益。多步式利润表是通过对当期的收入、费用、支出项目按性质加以归类，按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标，如营业利润、利润总额、净利润，分步计算当期净损益。

在我国，利润表采用多步式，每个项目通常又分为“本期金额”和“上期金额”两栏分别填列。在编制利润表时，“本期金额”栏应分为“本期金额”和“年初至本期末累计发生额”两栏，分别填列各项目本中期（月、季或半年）各项目实际发生额，以及自年初起至本中期（月、季或半年）末止的累计实际发生额。“上期金额”栏应分为“上年可比本中期金额”和“上年初至可比本中期末累计发生额”两栏，应根据上年可比中期利润表“本期金额”下对应的两栏数字分别填列。上年度利润表与本年度利润表的项目名称和内容不一致的，应对上年度利润

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表项目的名称和数字按本年度的规定进行调整。年终结账时，由于全年的收入和支出已全部转入“本年利润”科目，并且通过收支对比结出本年净利润的数额。因此，应将年度利润表中的“净利润”数字，与“本年利润”科目结转到“利润分配——未分配利润”科目的数字相核对，检查账簿记录和报表编制的正确性。

利润表“本期金额”、“上期金额”栏内各项数字，应当按照相关科目的发生额分析填列。

4. 利润表的编制步骤

编制利润表的步骤可分为：

（1）根据原始凭证编制记账凭证，登记总账及明细账，并进行账账核对、账实核对及账证核对。

（2）保证所有会计业务均入账的前提下，编制试算平衡表，检查会计账户的正确性，为编制财务报表作准备。

（3）依据试算平衡表损益类账户的发生额，结合有关明细账户的发生额，计算并填列利润表的各项目。

（4）检验利润表的完整性及正确性，包括表头部分的填制是否齐全、各项目的填列是否正确、各种利润的计算是否正确。

（5）有关人员签字盖章。

5. 利润表的编制原理及方法

利润表编制的原理是“收入－费用＝利润”的会计平衡公式和收入与费用的配比原则。

在生产经营中企业不断地发生各种费用支出，同时取得各种收入，收入减去费用，剩余的部分就是企业的盈利。取得的收入和发生的相关费用的对比情况就是企业的经营成果。如果企业经营不当，发生的生产经营费用超过取得的收入，企业就发生了亏损；反之企业就能取得一定的利润。会计部门应定期（一般按月份）核算企业的经营成果，并将核算结果编制成报表，这就形成了利润表。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

6. 利润表一般格式

表 3－1 利润表

会企 02 表

编制单位： 年 月 单位：元

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加：公允价值变动收益（损失以“－”号列填）		
投资收益（损失以“－”号列填）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
二、营业利润（亏损以“－”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
其中：非流动资产处置损失		
三、利润总额（亏损总额以“－”号填列）		
减：所得税费用		
四、净利润（亏损总额以“－”号填列）		
五、每股收益		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

7. 利润表数据填列方法

利润表中各项目的数据来源主要是根据损益类科目的发生额分析填列。

（1）“上期金额”栏的填报方法。

“上期金额”栏内各数字，根据上年度利润表“本期金额”栏填列或调整填列

（2）“本期金额”栏的填报方法。

①“营业收入”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。本项目应根据“主营业务收入”和“其他业务收入”科目的发生额分析填列。

②“营业成本”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所发生的成本总额。本项目应根据“主营业务成本”和“其他业务成本”科目的发生额分析填列。

③“营业税金及附加”项目，反映企业经营业务应负担的消费税、营业税、城市建设维护税、资源税、土地增值税和教育费附加等。本项目应根据“营业税金及附加”科目的发生额分析填列。

④“销售费用”项目，反映企业在销售商品过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。本项目应根据“销售费用”科目的发生额分析填列。

⑤“管理费用”项目，反映企业为组织和管理生产经营发生的管理费用。本项目应根据“管理费用”的发生额分析填列。

⑥“财务费用”项目，反映企业筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。本项目应根据“财务费用”科目的发生额分析填列。

⑦“资产减值损失”项目，反映企业各项资产发生的减值损失。本项目应根据“资产减值损失”科目的发生额分析填列。

⑧“公允价值变动收益”项目，反映企业应当计入当期损益的资产或负债公允价值变动收益。本项目应根据“公允价值变动损益”科目的发生额分析填列，如为净损失，本项目以“－”号填列。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

⑨“投资收益”项目，反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。本项目应根据“投资收益”科目的发生额分析填列。如为投资损失，本项目以“－”号填列。

⑩“营业利润”项目，反映企业实现的营业利润。如为亏损，本项目以“－”号填列。

⑪“营业外收入”项目，反映企业发生的与经营业务无直接关系的各项收入。本项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。

⑫“营业外支出”项目，反映企业发生的与经营业务无直接关系的各项支出。本项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。

⑬“利润总额”项目，反映企业实现的利润。如为亏损，本项目以“－”号填列。

⑭“所得税费用”项目，反映企业应从当期利润总额中扣除的所得税费用。本项目应根据“所得税费用”科目的发生额分析填列。

⑮“净利润”项目，反映企业实现的净利润。如为亏损，本项目以“－”号填列。

⑯“基本每股收益”和“稀释每股收益”项目，应当反映根据每股收益准则的规定计算的金额。

错报1 分期收款发出商品的收入核算错误

分期收款发出商品是指企业采用分期收款销售方式发出的产品实际成本，指货品已交付但货款分期收回的销售方式。采用分期收款销售方式下，企业已经发出，但尚未实现收入的产品、商品和物资。在分期收款销售方式下，销售企业应按照合同约定先交付商品，货款以后分期收回，销售收入应按照合同约定的收款日期分期确认。对于尚未实现收入但已发出

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

的商品，应设置“分期收款发出商品”账户核算已经发出但尚未结转的商品成本。企业在发出商品时，按商品、产品的实际成本，借记“分期收款发出商品”账户，贷记“库存商品”账户；在按合同约定的收款日期分期确认销售收入的同时，按商品全部销售成本与全部销售收入的比率计算本期应结转的销售成本，借记“主营业务成本”账户，贷记“分期收款发出商品”账户。本账户的期末借方余额，反映企业已经发出但尚未实现收入的产品、商品和物资的实际成本，并记入资产负债表的“存货”项目。

企业销售商品，尤其是售价较高的商品，经常会采取分期收款的方式，如分期收款发出商品，即商品已经交付，货款分期收回。如果延期收取的货款具有融资性质，其实质是企业向购货方提供信贷时，企业应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额。应收的合同或协议价款的公允价值，通常应当按照其未来现金流量现值或商品现销价格计算确定。

原准则要求企业按合同或协议约定的收款日期分期确认收入并结转成本。新准则要求在款项延期收取具有融资性质的，应按应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额；应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。

应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，作为财务费用的抵减处理。

其中，实际利率是指具有类似信用等级的企业发行类似工具的现时利率，或者将应收的合同或协议价款折现为商品现销价格时的折现率等。

此处新旧准则在收入确认时间和计算方法上产生了很大的变化，新方法计算更为复杂，但通过引入折现率，更完整地体现了资金的时间价值，因此更准确地反映了交易的真实情况。企业在报表编制过程中应引起关注。不应该只为图省事，而忽略新准则规定。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 2 税前任意扣除未经核定的准备金支出

企业经营过程中，纳入税务处理的资产形式主要有固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，均以历史成本为计税基础，企业持各项资产增值或减值，除国务院财政、税务主管部分可以确认损益外，不得调整资产的计税基础，根据以上政策，以历史成本计税，不得调整。

《企业所得税法》及其实施条例规定，未经核定的准备金支出（不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金准备）在计算应纳税所得额时不得扣除。对一般企业而言，常见的准备金有坏账准备、固定资产减值准备等，这些准备金支出均属于未经核定的准备金支出，不得在税前扣除。

下面以坏账准备为例介绍新《企业会计准则》和《企业会计制度》下准备金支出的会计处理及纳税调整。

新《企业会计准则》规定，资产负债表日，应收款项发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“坏账准备”。

（1）计提坏账准备。

【例】某企业 20××年共计提坏账准备 10 万元。

会计分录为：

借：资产减值损失　　　　100 000

　　贷：坏账准备　　　　100 000

纳税调整：计提坏账准备 10 万元不允许税前扣除，应调增应纳税所得额。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（2）转回坏账准备。

【例】某企业20××年坏账准备年初余额为50万元，当年共转回坏账准备30万元。其中，20万元在计提当年允许税前扣除，10万元不允许税前扣除。

借：坏账准备　　300 000
　　贷：资产减值损失　　300 000

纳税调整：计提时允许在税前扣除的20万元坏账准备，转回时不调减应纳税所得额；计提时不允许在税前扣除的10万元坏账准备，转回时应调减应纳税所得额。

（3）确认坏账损失。企业发生坏账损失，应按规定向税务机关履行报批手续，由税务机关审批确定可以税前扣除的金额。坏账损失能否在税前扣除，其纳税调整应区别对待。

【例】某企业20××年发生坏账损失15万元，其中10万元可以在税前扣除，5万元不能在税前扣除。

借：坏账准备　　150 000
　　贷：应收账款　　150 000

纳税调整：允许税前扣除的10万元应调减应纳税所得额，不能税前扣除的5万元不作纳税调整。

（4）收回坏账对于已确认并转销的应收款项以后又收回的，其纳税调整要区分其在确认坏账损失时是否允许在税前扣除。

【例】某企业20××年收回坏账25万元，其中20万元在确认坏账时允许税前扣除，5万元在确认坏账时不允许税前扣除。

借：应收账款　　250 000
　　贷：坏账准备　　250 000
借：银行存款　　250 000
　　贷：应收账款　　250 000

纳税调整：收回的坏账25万元中，确认时允许在税前扣除的20万元应调增应纳税所得额，不允许税前扣除的5万元不作纳税调整。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报3 各项资产减值损失核算不当

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。资产的主要特征之一是它必须能够为企业带来经济利益的流入，如果资产不能够为企业带来经济利益或者带来的经济利益低于其账面价值，那么，该资产就不能再予以确认，或者不能再以原账面价值予以确认，否则将不符合资产的定义，也无法反映资产的实际价值，其结果会导致企业资产虚增和利润虚增。因此，当企业资产的可收回金额低于其账面价值时，即表明资产发生了减值，企业应当确认资产减值损失，并把资产的账面价值减记至可收回金额。

当企业资产的可收回金额低于其账面价值时，即表明资产发生了减值，企业应当确认资产减值损失，并把资产的账面价值减记至可收回金额。企业所有的资产在发生减值时，原则上都应当及时加以确认和计量，但是由于有关资产特性不同，其减值会计处理也有所差别，因而所适用的具体准则不尽相同。《企业会计准则第 8 号——资产减值》（以下简称资产减值准则）主要规范了企业下列非流动资产的减值会计问题：

（1）对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资。

（2）采用成本模式进行后续计量的投资性房地产。

（3）固定资产。

（4）生产性生物资产。

（5）无形资产。

（6）商誉。

（7）探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

企业在对资产进行减值测试并计算了资产可收回金额后，如果资产的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。企业当期确认的减值损失应当反映在其利润表中，而计提的资产减值准备应当作为相关资产的备抵项目，反映于资产负债表中，从而夯实企业资产价值，避免利润虚增，如实反映企业的财务状况和经营成果。

原会计准则不同的资产减值损失在不同的损益科目核算。例如，存货跌价准备在“管理费用”科目核算，投资跌价准备在“投资收益”科目核算，固定资产减值在“营业外支出”科目核算，在多个科目核算减值损失，操作起来比较麻烦，在新会计准则下利润表增加了资产减值损失项目，所有不同资产减值统一在一个科目核算。

新准则利润表通过汇总科目“资产减值损失”反映企业总体的资产减值损失，这样做使会计信息更具有可理解性，也便于实际操作。在利润表编制过程中应注意到这一点变化，不可沿用旧准则分项计入利润表。

下面将新旧利润表关于资产减值损失的不同处理方法对比如下：

表 3-2　旧利润表关于资产减值损失处理方法（粗体字部分）

项　目	本期金额	上期金额
一、主营业务收入		
减：主营业务成本		
主营业务税金及附加		
二、主营业务利润（亏损以“-”号填列）		
加：其他业务利润（亏损以“-”号填列）		
减：营业费用		
管理费用（含存货跌价准备）		
财务费用		
三、营业利润（亏损以“-”号填列）		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

续表

项　目	本期金额	上期金额
加：投资收益（亏损以“-”号填列）（含投资跌价准备）		
补贴收入		
营业外收入		
减：营业外支出（含固定资产减值）		
四、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
……		

表3-3　新利润表关于资产减值损失处理方法（粗体字部分）

项　目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
……		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 4 随意转回已确认的资产减值损失

前一错误类型中，介绍了资产减值损失的确认，以及利润表中关于资产减值损失计量方法的变化，接下来我们继续分析在资产减值损失转回情况发生时，编制利润报表应注意的相关事项。

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。比如，固定资产计提了减值准备后，固定资产账面价值将根据计提的减值准备相应抵减，固定资产在未来计提折旧时，应当按照新的固定资产账面价值为基础计提每期折旧。

对于以前会计期间已经确认的资产减值损失，原准则规定，已确认的资产减值损失如果在以后会计期间恢复的，按照恢复的金额，在不超过已确认减值损失金额的范围内，予以转回，计入当前损益。新准则对此作了禁止性规定，对于前期已确认的资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。此处新准则充分考虑到固定资产、无形资产、商誉等资产发生减值后，一方面价值回升的可能性比较小，通常属于永久性减值；另一方面从会计信息谨慎性要求考虑，为了避免确认资产重估增值和操纵利润，资产减值准则规定，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。以前期间计提的资产减值准备，在资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等时，才可予以转出。

在会计利润表编制中，应注意区分哪些资产减值损失新准则允许转回，哪些资产减值损失禁止转回，切不可不加区分，一概转回。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 5 利息收入金额的计量方法使用错误

利息收入是指企业将资金提供给他人使用或他人占用本企业资金所取得的利息收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。本科目核算企业（金融）确认的利息收入，包括发放的各类贷款（银团贷款、贸易融资、贴现和转贴现融出资金、协议透支、信用卡透支、转贷款、垫款等）、与其他金融机构（中央银行、同业等）之间发生资金往来业务、买入返售金融资产等实现的利息收入等。

企业应在资产负债表日，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定利息收入金额。按计算确定的利息收入金额，借记“应收利息”、“银行存款”等科目，贷记“利息收入”、“其他业务收入”等科目。

对于企业利息收入的确认，原准则规定，利息收入应按他人使用本企业现金的时间和适用利率（合同利率）计算确定；新准则明确规定，利息收入金额按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。具体说来，原制度规定确认的利息收入是按贷款合同本金和合同利息计算确认的，新准则规定“利息收入金额，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定”，即按贷款的摊余成本和实际利率计算确定利息收入。

所谓贷款的实际利率不同于贷款名义利率或者合同利率，其实质是贷款的内含报酬率，即将贷款在存续期间的现金流折现为贷款当前账面值的利率。所谓贷款的摊余成本是指扣除已偿还的本金和减值损失、加上或减去按照贷款实际利率摊销的贷款初始确认金额与到期金额之间的差额的摊销额（例如贷款手续费）等确认的账面值。由于摊余成本不等于合同本金、实际利率也不等于合同利率，因此，两种方法的计算结果是存在差异的。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

在新的会计准则背景下，会计人员在编制报表过程中，应采用实际利率法确认各期利息收入，而不应继续沿用合同利率法计算利息。下面举例说明：

【例】 A 商业银行于 20××年 10 月 1 日向乙公司发放一笔贷款 100 万元，期限为 1 年，年利率为 5%，A 银行发放贷款时没有发生交易费用，该贷款合同利率与其实际利率相同。假定甲商业银行按季度编制财务报表，不考虑其他因素。

A 商业银行的账务处理如下：

（1）20××年 10 月 1 日对外贷款时：

借：贷款　　1 000 000

　　贷：吸收存款　　1 000 000

（2）20××年 12 月 31 日确认利息收入时：

借：应收利息　　12 500

　　贷：利息收入　　12 500

利息收入金额为 = 100 × 5%（实际利率）÷ 4 = 1.25（万元）

错报 6　忽视公允价值变动损益项目的重要作用

公允价值亦称公允市价、公允价格。熟悉情况的买卖双方在公平交易的条件下所确定的价格，或无关联的双方在公平交易的条件下一项资产可以被买卖的成交价格。在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。购买企业对合并业务的记录需要运用公允价值的信息。在实务中，通常由资产评估机构对被合并企业的净资产进行评估。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

投资性房地产的公允价值计量及其影响《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》中规范的投资性房地产，是指能够单独计量和出售的，企业为赚取租金或资本增值而持有的房地产，包括已出租的建筑物、已出租或持有并准备增值后转让的土地使用权等。该准则为企业的投资性房地产提供了成本模式与公允价值模式两种可选择的计量模式。在成本模式下，投资性房地产比照固定资产和无形资产准则计提折旧或摊销，并在期末进行减值测试，计提相应的减值准备；在有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的，企业可以采用公允价值计量模式。采用公允价值计量的投资性房地产的折旧、减值或土地使用权摊销价值直接反映在公允价值变动中，并通过“公允价值变动损益”对企业利润产生影响，而不再单独计提。

金融工具的公允价值计量及其影响根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定，以公允价值计量的金融工具主要包括交易性金融资产和金融负债，例如企业为充分利用闲置资金、以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等；再如，企业不作为有效套期工具的衍生工具，如远期合同、期货合同、互换和期权等。此外，企业可以基于风险管理需要或为消除金融资产或金融负债在会计确认和计量方面存在不一致情况等，直接指定某些金融资产或金融负债以公允价值计量。这些被列为公允价值计量的金融工具，其报告价值即为市场价值，且其变动直接计入当期损益。

其他业务的公允价值计量及其影响据不完全统计，在新会计准则体系中，目前已颁布的 38 个具体准则中至少有 17 个不同程度地运用了公允价值计量属性，对企业影响较大的事项除前文分析过的两项外，还有非货币性资产交换、债务重组和非共同控制下的企业合并等交易或事项。

新会计准则之所以对这些交易或事项采用公允价值计量模式，主要是出于实质重于形式的原则。例如，对于企业间具有商业实质的非货币性资产交换，采用公允价值计量换出和换入的资产，实质上是确认企业非货币性资产的售出与购入，售出资产的公允价与账面价之差即为企业实现的收益。而同类业务在旧会计准则下只能按账面成本计价，不能将公允价值与

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

账面价值之间的差异确认为企业损益。同样，新准则下，如果企业在债务重组中用以清偿债务的非货币资产的公允价值高于其账面价值，则高出的部分连同获得的债务豁免，可以增加当期利润。在非共同控制下的企业合并中，购买方付出的资产、发生或承担的负债的公允价值与其账面价值的差额，体现在企业当期损益中。这些交易事项中对公允价值计量模式的采用，克服了因采用成本计价模式而对企业资产价值的低估的缺陷，从而可以更真实地反映企业的资产价值及经营业绩。

在新准则下，利润表中增加了公允价值变动损益项目，这是新准则会计计量属性中新增内容。按准则规定交易性金融资产、投资性房地产等可以按公允价值进行后续计量，公允价值变动在“公允价值变动损益”科目核算，当公允价值上升，会形成公允价值变动收益，属于潜在的经济利益流入，包含在营业利润中。当公允价值下降，会形成公允价值变动损失，应当在利润表中以“－”号列示。

由于是新增项目，利润表编制操作中容易忽视公允价值变动损益项目的重要作用，现以非货币性资产交换以公允价值计量的会计处理为例，讲解如下：

【例】甲公司在20××年1月1日以每股10元从二级市场购入乙公司股票100万股，另外支付1万元的交易费用。甲公司将该投资划分为交易性金融资产。20××年6月30日，该股票的市价涨至15元/股，20××年12月31日该股票市价为14元/股。若不考虑其他因素。

甲公司的会计处理为：

（1）20××年1月1日，购进乙公司股票时：

借：交易性金融资产——成本　　10 000 000
　　投资收益　　10 000
　　贷：银行存款　　10 010 000

（2）20××年6月30日，确认该股票的公允价值变动：

借：交易性金融资产——公允价值变动　　5 000 000
　　贷：公允价值变动损益　　5 000 000

同时，将公允价值变动损益科目余额转入本年利润：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：公允价值变动损益　　5 000 000

　贷：本年利润　　5 000 000

（3）20××年12月31日，确认该股票的公允价值变动：

借：公允价值变动损益　　1 000 000

　贷：交易性金融资产——公允价值变动　　1 000 000

同时，将公允价值变动损益科目余额转入本年利润：

借：本年利润　　1 000 000

　贷：公允价值变动损益　　1 000 000

期末，应将公允价值变动损益科目余额转入“本年利润”科目，结转后公允价值变动损益科目无余额。

错报7　政府补助确认及计量方法出现错误

政府补助是指政府无偿给予企业现金或非现金资源，不包括政府作为企业所有者对企业的资本投入。我国目前主要的政府补助：财政贴息、研究开发补贴、政策性补贴。

《企业会计准则第16号——政府补助》（以下简称政府补助准则）规范了政府补助的确认、计量和相关信息的披露。在实际工作中，政府补助的形式主要有财政拨款、财政贴息、税收返还和无偿划拨非货币性资产等。企业不论通过何种形式取得的政府补助，政府补助准则规定，在会计处理上应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。通常情况下，政府补助为与收益相关的政府补助，因为根据市场经济条件下政府补助的原则和理念，政府补助主要是对企业特定产品由于非市场因素导致的价格低于成本的一种补偿。与资产相关的政府补助最终也是与收益相关，只是暂时作为递延收益处理，在相关资产形成、投入使用并提取折旧

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

或摊销时从递延收益转入当期损益。

在关于政府补助会计科目实务操作中应避免以下两类问题：

1. 将政府资本性投入归为政府补助

政府的资本性投入无论采用何种形式，均不属于政府补助。政府以投资者身份向企业投入资本，享有企业相应的所有权，企业有义务向投资者分配利润，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系。政府拨入的投资补助等专项拨款中，国家相关文件规定作为“资本公积”处理的，也属于资本性投入的性质。

2. 按企业所预计的应收金额进行确认和计量政府补助

一般以现金流入为前提确认和计量政府补助，政府补助具有很强的政策性，非企业所能控制，因此一般不能按企业所预计的应收金额进行确认和计量，而应按照实际收到的金额计量。除非存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的，如按照实际销量或储备量与单位补贴定额计算的补助等，才可以按照应收的金额计量。

【例】 A公司2011年12月申请某国家级研发补贴。申请报告书中的有关内容如下：本公司于2011年1月启动数字印刷技术开发项目，预计总投资360万元、为期3年，已投入资金120万元。项目还需新增投资240万元（其中，购置固定资产80万元、场地租赁费40万元、人员费100万元、市场营销20万元），计划自筹资金120万元、申请财政拨款120万元。2012年1月1日，主管部门批准了A公司的申请，签订的补贴协议规定：批准A公司补贴申请，共补贴款项120万元，分两次拨付。合同签订日拨付60万元，结项验收时支付60万元（如果不能通过验收，则不支付第二笔款项）。

（1）2012年1月1日，实际收到拨款60万元：

借：银行存款　　　　600 000

　　贷：递延收益　　　　600 000

（2）自2012年1月1日至2014年1月1日，每个资产负债表日，分

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

配递延收益（假设按年分配）：

借：递延收益　　300 000

　　贷：营业外收入　　300 000

（3）2014 年项目完工，假设通过验收，于 5 月 1 日实际收到拨付款 60 万元：

借：银行存款　　600 000

　　贷：营业外收入　　600 000

此处注意，应按实际收到的研发补贴 600 000 元计入营业外收入，第二笔款项尚不能确定能否获得，故暂不计入。

错报 8　将增值税出口退税计入政府补助

出口货物退（免）税，简称出口退税，其基本含义是指对出口货物退还其在国内生产和流通环节实际缴纳的产品税、增值税、营业税和特别消费税。出口货物退税制度，是一个国家税收的重要组成部分。出口退税主要是通过退还出口货物的国内已纳税款来平衡国内产品的税收负担，使本国产品以不含税成本进入国际市场，与国外产品在同等条件下进行竞争，从而增强竞争能力，扩大出口创汇。

出口退税计算公式为：

退税额 =（增值税发票金额）/（1 + 增值税税率）×出口退税率

此处常出现的错误为：将增值税出口退税归为政府补助。根据相关税收法规规定，对增值税出口货物实行零税率，即对出口环节的增值部分免征增值税，同时退回出口货物前道环节所征的进项税额。由于增值税是价外税，出口货物前道环节所含的进项税额是抵扣项目，体现为企业垫付资金的性质，增值税出口退税实质上是政府归还企业事先垫付的资金，不属于政府补助。下面举例具体说明增值税出口退税的会计

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

处理。

【例】某具有进出口经营权的生产企业，对自产货物经营出口销售及国内销售。该企业20××年1月份购进所需原材料500万元，允许抵扣的进项税额85万元，内销产品取得销售额300万元，出口货物离岸价折合人民币2 400万元。假设上期留抵税款5万元，增值税税率17%，退税率15%，则相关账务处理如下：

（1）外购原辅材料、备件、能耗等，会计分录为：

借：原材料　5 000 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　850 000

　　贷：银行存款　5 850 000

（2）产品外销时，分录为：

借：应收外汇账款　24 000 000

　　贷：主营业务收入　24 000 000

（3）内销产品，分录为：

借：银行存款　3 510 000

　　贷：主营业务收入　3 000 000

　　　　应交税费——应交增值税（销项税额）　510 000

（4）月末，计算当月出口货物不予抵扣和退税的税额：

不得免征和抵扣税额＝当期出口货物离岸价×人民币外汇牌价×（征税率－退税率）＝2 400×（17%－15%）＝48（万元）

借：产品销售成本　480 000

　　贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）　480 000

（5）计算应纳税额：

本月应纳税额＝销项税额－进项税额＝当期内销货物的销项税额－（当期进项税额＋上期留抵税款－当期不予抵扣或退税的金额）＝51－（85＋5－48）＝9（万元）

结转后，月末“应交税费——未交增值税”账户贷方余额为90 000元。

（6）实际缴纳时：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：应交税费——未交增值税　　90 000

　　贷：银行存款　　90 000

引用上例的资料，如果本期外购货物的进项税额为 140 万元，其他资料不变，（1）～（6）分录同上。其余账务处理如下：

（7）计算应纳税额或当期期末留抵税额：

本月应纳税额 = 销项税额 − 进项税额 = 当期内销货物的销项税额 −（当期进项税额 + 上期留抵税款 − 当期不予抵扣或退税的金额）= 51 −（140 + 5 − 48）= 51 − 97 = −46（万元）

由于应纳税额小于零，说明当期期末留抵税额为 46 万元。

（8）计算应退税额和应免抵税额：

免抵退税额 = 出口货物离岸价 × 外汇人民币牌价 × 退税率 = 2 400 × 15% = 360（万元）

因为当期期末留抵税额 46 万元≤当期免抵退税额 360 万元，所以：

当期应退税额 = 当期期末留抵税额 = 46（万元）

当期免抵税额 = 当期免抵退税额 − 当期应退税额 = 360 − 46 = 314（万元）

借：应收出口退税　　460 000

　　应交税费——应交增值税

　　（出口抵减内销产品应纳税额）　　3 140 000

　　贷：应交税费——应交增值税（出口退税）　　3 600 000

（9）收到退税款时，分录为：

借：银行存款　　460 000

　　贷：应收出口退税　　460 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报9 投资收益项目计算顺序错误

企业在一定的会计期间对外投资所取得的回报。投资收益包括对外投资所分得的股利和收到的债券利息，以及投资到期收回或到期前转让债权得款项高于账面价值的差额等。投资活动也可能遭受损失，如投资到期收回的或到期前转让所得款低于账面价值的差额，即为投资损失。投资收益减去投资损失则为投资净收益。随着企业握有的管理和运用资金权力的日益增大，资本市场的逐步完善，投资活动中获取收益或承担亏损，虽不是企业通过自身的生产或劳务供应活动所得，却是企业利润总额的重要组成部分，并且其比重发展呈越来越大的趋势。

新准则下利润表中，投资收益项目在计算顺序上有变化。原利润表是在营业利润之后列示投资收益，而新利润表是在营业利润之前列示投资收益，这说明新准则将投资收益活动纳入日常经营活动范围，属于收入的范畴，而不是利得。

因此在利润表编制过程中，应遵循新的计算顺序，在营业利润之前列示，同时我们还注意到在新表中特别单列了“对联营企业和合并企业的投资收益”项目，在之前旧利润表中没有单列，此处不可遗失。现将变化前后利润表对比如下：

表3－4 旧利润表中投资收益项目（粗体字部分）

项 目	本期金额	上期金额
一、主营业务收入		
减：主营业务成本		
主营业务税金及附加		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

续表

项　目	本期金额	上期金额
二、主营业务利润（亏损以“－”号填列）		
加：其他业务利润（亏损以“－”号填列）		
减：营业费用		
管理费用（含存货跌价准备）		
财务费用		
三、营业利润（亏损以“－”号填列）		
加：投资收益（亏损以“－”号填列）（含投资跌价准备）		
补贴收入		
营业外收入		
减：营业外支出（含固定资产减值）		
四、利润总额（亏损总额以“－”号填列）		
……		

表3－5　新利润表中投资收益（粗体字部分）

项　目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加：公允价值变动收益（损失以“－”号列填）		
投资收益（损失以“－”号列填）		
其中：对联营企业和合并企业的投资收益		
……		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 10 将接受捐赠资产价值记入“资本公积”

企业在生产经营过程中存在大量的捐赠业务，特别是在救灾扶贫或一些新设立的企业在开业时，经常会发生社会各界的捐赠，对此事项新会计准则改变了以前的核算方法，

《企业会计准则——基本准则》规定，利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。接受捐赠是企业非日常活动产生的经济利益的流入，增加当期的所有者权益。接受捐赠的资产，应按捐出方提供的会计凭证上标明的金额加上相关税费作为入账价值；如果没有提供有关凭证，则按以下规定处理：

① 同类或类似资产活跃市场的市场价格估计金额加上相关税费确定；

② 不存在活跃市场时，按该受捐资产的预计未来现金流量现值加上相关税费确定。

从新会计准则下“资本公积”科目核算的内容不包含捐赠资产价值的情况看，说明新会计准则改变了会计制度将接受捐赠资产价值最终记入“资本公积”的规定。再从新会计准则附录《会计科目和主要账务处理》对“营业外收入”科目的规定可以看出，该科目下设置了“捐赠利得”的明细科目，说明新会计准则规定将企业接受捐赠资产的价值作为“捐赠利得”直接记入“营业外收入”。

因此，在实务中，我们要改正将捐赠资产价值计入资本公积的错误。为说明此类错误，我们举例如下：

【例】某商业企业接受某单位捐赠特种设备一套，原始价值为 10 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

元，经评估确定其价值为9 000元。

会计分录如下：

借：固定资产——设备　　10 000

　　贷：资本公积——其他资本公积　　9 000

　　　　累计折旧　　1 000

【例】企业接受捐赠转入的货物，专用发票上列的价值为10 000元，增值税额1 700元。

会计分录如下：

借：库存商品　　10 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　1 700

　　贷：资本公积——其他资本公积　　11 700

以上两例都沿用了旧准则规定，将捐赠收入计入资本公积，在新准则下，我们应修改如下：

会计分录应改为：

借：固定资产——设备　　10 000

　　贷：营业外收入　　9 000

　　　　累计折旧　　1 000

借：库存商品　　10 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　1 700

　　贷：营业外支出　　11 700

同时，期末还应将“营业外收入——捐赠利得”余额在利润表“营业外收入”中反映。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 11 长期股权投资后续计量成本法与权益法使用错误

长期股权投资是指通过投资取得被投资单位的股份。企业对其他单位的股权投资，通常是为长期持有，以及通过股权投资达到控制被投资单位，或对被投资单位施加重大影响，或为了与被投资单位建立密切关系，以分散企业经营风险。长期股权投资依据对被投资单位产生的影响，分为以下四种类型：

（1）控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。被投资单位为本企业的子公司。

（2）共同控制，是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。被投资单位为本企业的合营企业。

（3）重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。被投资单位为本企业的联营企业。

（4）无控制、无共同控制且无重大影响。且在活跃市场中没有报价，公允价值不能可靠计量的权益性投资。

长期股权投资应根据不同情况，分别采用成本法或权益法核算。投资企业对子公司的长期股权投资适用于成本法核算，编制合并财务报表时按照权益法进行调整；对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资适用于成本法核算；对共同控制的合营企业、重大影响的联营企业适用于权益法。

实务中，少数企业对以上四种控制类型不加区分，随意使用成本法或权益法，违背会计准则规定，同时由于计量方法的错误导致投资损益计算错误，最终使得利润表中投资收益数据出现偏差。下面分别举例说明成本

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

法与权益法的具体运用：

【例】甲公司2013年1月1日以2 400万元的价格购入乙公司3%的股份，购买过程中另支付相关税费9万元。乙公司为一家未上市企业，其股权不存在活跃的市场价格。甲公司在取得该部分投资后，未参与被投资单位的生产经营决策。取得投资后，乙公司实现的净利润及利润分配情况见表3-6：

表3-6 乙公司实现的净利润及利润分配情况 单位：万元

年 度	被投资单位实现净利润	当年度分派利润
2013	3 000	2 700
2014	6 000	4 800

注：乙公司2014年度分派的利润属于对其2013年及以前实现净利润的分配。

由于甲公司在取得该部分投资后，未参与被投资单位的生产经营决策，故采用成本法核算。

（1）甲公司2013年1月1日购入乙公司3%的股份的账务处理如下：

借：长期股权投资 24 090 000

　　贷：银行存款 24 090 000

（2）甲公司每年应确认投资收益、冲减投资成本的金额及相应的账务处理如下：

① 2013年：

当年度被投资单位分派的2 700万元利润属于对其在2013年及以前期间已实现利润的分配，甲公司按持股比例取得81万元（2 700×3%），应冲减投资成本。

账务处理为：

借：应收股利 810 000

　　贷：长期股权投资 810 000

收到现金股利时：

借：银行存款 810 000

　　贷：应收股利 810 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

② 2014 年：

应冲减投资成本金额 = （2 700 + 4 800 − 3 000） × 3% − 81 = 54（万元）

当年度实际分得现金股利 = 4 800 × 3% = 144（万元）

应确认投资收益 = 144 − 54 = 90（万元）

账务处理为：

借：应收股利　　1 440 000

　　贷：投资收益　　900 000

　　　　长期股权投资　　540 000

收到现金股利时：

借：银行存款　　1 440 000

　　贷：应收股利　　1 440 000

【例】A 企业于 20 × × 年 1 月取得 B 公司 30% 的股权，支付价款6 000 万元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为 15 000 万元（假定被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同）。

A 企业在取得 B 公司的股权后，能够对 B 公司施加重大影响，对该投资采用权益法核算。取得投资时，A 企业应进行以下账务处理：

借：长期股权投资　　60 000 000

　　贷：银行存款　　60 000 000

长期股权投资的初始投资成本 6 000 万元大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 4 500 万元（15 000 × 30%），该差额不调整长期股权投资的账面价值。

假定本例中取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为 24 000 万元，A 企业按持股比例 30% 计算确定应享有 7 200 万元，则初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额 1 200 万元应计入取得投资当期的营业外收入。

有关账务处理为：

借：长期股权投资——投资成本　　72 000 000

　　贷：银行存款　　60 000 000

　　　　营业外收入　　12 000 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 12 借款费用会计核算错误

借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关的成本。借款费用包括借款利息、折价或溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

旧会计准则中不考虑借款费用扣除用于短期投资所获得的投资收益，新会计准则规定借款费用要扣除其用于短期投资所获得的投资收益。有些借入资金常常在发生符合条件的资产支出前，用作临时性投资。此种境况下，在确定本期应予以资本化的借款费用金额时，将获得的投资收益从发生的借款费用中减去。比如说，计算专门借款当期实际发生的利息费用时，要按全部借款费用减去尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。此规定与《国际会计准则第 23 号——借款费用》企业“为取得某项符合条件的资产而进行的筹资安排可能使主体获得借入资金，并在该资产部分或全部用于符合条件的资产的支出之前，承担相关的借款费用”的规定趋同。

在借款费用计算中，若没有扣除借款用于短期投资所获得的投资收益，将会增加借款费用，相应减少企业利润，影响利润表计量的准确性。

具体举例如下：

【例】ABC 公司于 2013 年 1 月 1 日正式动工兴建一幢厂房，工期预计为 1 年零 6 个月，工程采用出包方式，分别于 2013 年 1 月 1 日、2013 年 7 月 1 日和 2014 年 1 月 1 日支付工程进度款。

ABC 公司为建造厂房于 2013 年 1 月 1 日专门借款 2 000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 6%。另外在 2013 年 7 月 1 日又专门借款 4 000 万元，

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借款期限为5年，年利率为7%。借款利息按年支付。（如无特别说明，本章例题中名义利率与实际利率均相同）

闲置借款资金均用于固定收益债券短期投资，该短期投资月收益率为0.5%。

厂房于2014年6月30日完工，达到预定可使用状态。

ABC公司为建造该厂房的支出金额如表3-7所示。

表3-7 建造该厂房的支出 单位：万元

日 期	每期资产支出金额	累计资产支出金额	闲置借款资金用于短期投资金额
2013年1月1日	1 500	1 500	500
2013年7月1日	2 500	4 000	2 000
2014年1月1日	1 500	5 500	500
总 计	5 500	—	3 000

由于ABC公司使用了专门借款建造厂房，而且厂房建造支出没有超过专门借款金额，因此公司2013年、2014年为建造厂房应予以资本化的利息金额计算如下：

（1）确定借款费用资本化期间为2013年1月1日至2014年6月30日。

（2）计算在资本化期间内专门借款实际发生的利息金额：

2013年专门借款发生的利息金额 $=2\ 000\times6\%+4\ 000\times7\%\times6\div12=260$（万元）

2014年1月1日~6月30日专门借款发生的利息金额 $=2\ 000\times6\%\times6\div12+4\ 000\times7\%\times6\div12=200$（万元）

（3）计算在资本化期间内利用闲置的专门借款资金进行短期投资的收益：

2013年短期投资收益 $=500\times0.5\%\times6+2\ 000\times0.5\%\times6=75$（万元）

2014年1月1日~6月30日短期投资收益 $=500\times0.5\%\times6=15$（万元）

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（4）由于在资本化期间内，专门借款利息费用的资本化金额应当以其实际发生的利息费用减去将闲置的借款资金进行短期投资取得的投资收益后的金额确定，因此：

公司 2013 年的利息资本化金额 = 260 - 75 = 185（万元）

公司 2014 年的利息资本化金额 = 200 - 15 = 185（万元）

有关账务处理如下：

2013 年 12 月 31 日：

借：在建工程　　1 850 000

　　应收利息（或银行存款）　　750 000

　　贷：应付利息　　2 600 000

2014 年 6 月 30 日：

借：在建工程　　1 850 000

　　应收利息（或银行存款）　　150 000

　　贷：应付利息　　2 000 000

错报 13　处置境外经营收入时会计核算错误

外币折算是指把各种不同的外币金额用单一的同种的货币来重新表示，习惯上，是以总公司的记账本位币作为统一货币。随着“走出去”战略的提出，大批国内企业相继走出国门，企业的境外经营业务不断增加，随之而来的是大量的外币折算业务。对此《新会计准则第 19 号——外币折算》，对企业相关外币折算问题作出了具体的规定。

新准则中明确规定企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。由于原会计制度对处置境外经营的会计处理没有述及，一些会计人员在实务中极易忽视该条规定。

【例】假设某公司对于一个境外经营的子公司在本期进行了处置，已知与该境外经营相关的外币财务报表折算差额为 100 万元。则在编制合并财务报表时，应将原列入所有者权益的折算差额 100 万元转入投资收益。

调整分录为：

借：外币报表折算差额　　1 000 000

　　贷：投资收益　　1 000 000

错报 14　采用追溯法调整时，对各期利润表调整方法错误

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》（以下简称会计政策、会计估计变更和差错更正准则）规范了企业会计政策的应用，会计政策、会计估计变更和前期差错更正的确认、计量和相关信息的披露要求，以提高企业财务报表的相关性和可靠性，以及同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表可比性。会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

会计政策产生变更时，通常使用追溯调整法进行相关会计调整。追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时，即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

追溯调整法的运用通常由以下几步构成：

第一步，计算会计政策变更的累积影响数；

第二步，编制相关项目的调整分录；

第三步，调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额；

第四步，附注说明。

采用追溯调整法时，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间净损益各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。因此，追溯调整法，是将会计政策变更的累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，而不计入当期损益。但确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。

此处常产生的错误有：

在采用追溯调整法时，对应调整的各期间净损益各项目和利润表相关项目，未进行调整。

将会计政策变更的累积影响数计入当期损益，而不是调整列报前期最早期初留存收益。

下面举例说明追溯调整法下，正确的处理方法：

【例】 甲公司2012年、2013年分别以4 500 000元和1 100 000元的价格从股票市场购入A、B两只以交易为目的股票，市价一直高于成本。假定不考虑相关税费。公司采用成本与市价孰低法对购入股票公司进行计量。公司从2014年起对其以交易为目的从股票市场购入的股票由成本与市价孰低改为公允价值计量，公司保存的会计资料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。假设所得税税率为25%，公司按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取任意盈余公积。2013年公司发行在外普通股加权平均数为4 500万股。A、B股票有关成本及公允价值资料见表3－8。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 3－8 A、B 股票有关成本及公允价值 单位：元

	购入成本	2012 年年末公允价值	2013 年年末公允价值
A 股票	4 500 000	5 100 000	5 100 000
B 股票	1 100 000	—	1 300 000

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

（1）计算改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数（见表 3－9）。

表 3－9 改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数 单位：元

年份	公允价值	成本与市价孰低	税前差异	所得税影响	税后差异
2012 年年末	5 100 000	4 500 000	600 000	150 000	450 000
2013 年年末	6 400 000	5 600 000	800 000	200 000	600 000

甲公司 2014 年 12 月 31 日的比较财务报表最早期初为 2013 年 1 月 1 日。

甲公司在 2012 年年末交易性金融资产按公允价值计量的账面价值为 5 100 000元，按成本与市价孰低计量的账面价值为 4 500 000 元，两者的所得税影响合计为 150 000 元，两者差异的税后净影响额为 450 000 元，即为该公司 2013 年期初交易性金融资产由成本与市价孰低改为公允价值的累积影响数。

甲公司在 2013 年年末交易性金融资产按公允价值计量的账面价值为 6 400 000元，按成本与市价孰低计量的账面价值为 5 600 000 元，两者的所得税影响合计为 200 000 元，两者差异的税后净影响额为 600 000 元，其中，450 000元是调整 2013 年累积影响数，150 000 元是调整 2013 年当期金额。

甲公司按照公允价值重新计量 2013 年年末 B 股票账面价值，其结果公允价值变动收益少计入了 200 000 元，所得税费用少计入了 50 000 元，净利润少计入了 150 000 元。

（2）编制有关项目的调整分录。

① 调整交易性金融资产。

借：交易性金融资产 800 000

　　贷：利润分配——未分配利润 600 000

　　　　递延所得税负债 200 000

② 调整利润分配。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：利润分配——未分配利润　　90 000

　　贷：盈余公积　　90 000

其中，按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取任意盈余公积。

（3）财务报表调整和重述（财务报表略）。

甲公司在列报2014年度的财务报表时，应调整2014年资产负债表有关项目的年初余额、利润表有关项目的上年金额及所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额也应进行调整。

① 资产负债表项目的调整。

调增交易性金融资产年初余额800 000元；调增递延所得税负债年初余额200 000元；调增盈余公积年初余额90 000元；调增未分配利润年初余额5 100 000元。

② 利润表项目的调整。

调增公允价值变动收益上年金额200 000元；调增所得税费用上年金额50 000元；调增净利润上年金额150 000元。

③ 所有者权益变动表项目的调整。

调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额675 000元；未分配利润上年金额382 500元，所有者权益合计上年金额450 000元。

调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额22 500元；未分配利润本年金额127 500元。

错报15 债务重组中负债计入资本公积

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。债务重组涉及债权人与

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

债务人，对债权人而言，为“债权重组”，对债务人而言，为“债务重组”。为便于表述，统称为“债务重组”。《企业会计准则第12号——债务重组》规范了债务重组的确认、计量和相关信息的披露。

广义上讲，所有涉及修改债务条件的事项（包括修改债务的金额或时间）都应视为债务重组，包括债务人处于财务困难条件下的债务重组，也包括债务人不处于财务困难条件下的债务重组，还包括债务人处于清算或改组时的债务重组。新准则将债务重组界定在“债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出了让步的事项。”

债务重组的方式主要包括：以资产清偿债务、将债务转为资本、修改其他债务条件以及以上三种方式的组合等。其中：以资产清偿债务，是指债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。债务人用于清偿债务的资产包括现金资产和非现金资产，主要有：现金、存货、各种投资（包括股票投资、债券投资、金融资产、固定资产、无形资产等）。将债务转为资本，是指债务人将债务转为资本，同时，债权人将债权转为股权的债务重组方式。债务转为资本时，对股份有限公司而言，是将债务转为股本，对其他企业而言，是将债务转为实收资本。其结果是，债务人因此而增加股本（或实收资本），债权人因此而增加长期股权投资等。修改其他债务条件，是指不包括上述两种方式在内的修改其他债务条件进行的债务重组方式，如减少债务本金、减少或免去债务利息等。以上三种方式的组合，是指采用以上三种方式共同清偿债务的债务重组方式。其组合偿债方式可能是：债务的一部分以资产清偿，一部分转为资本，另一部分则修改其他债务条件。

新旧准则在债务重组损益确认方法规定上产生了变化。原准则规定因债权人让步而导致债务人豁免或者少偿还的负债计入资本公积，不确认为当期损益。新准则将其改变为确认债务重组损益计入营业外收入或营业外支出。

在会计处理中，作为债务人方，部分会计人员仍然沿用旧准则，将债权人豁免或者少偿还的负债计入资本公积，而非计入营业外收入或营业外

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

支出，从而影响利润表数据的准确性。

【例】2014 年 2 月 10 日，乙公司销售一批材料给甲公司，应收账款 100 000 元，合同约定 6 个月后结清款项。6 个月后，由于甲公司发生财务困难，无法支付货款，与乙公司协商进行债务重组。经双方协议，乙公司同意甲公司将该债务转为甲公司的股份。乙公司对该项应收账款计提了坏账准备 5 000 元。假定转股后甲公司注册资本为 5 000 000 元，净资产的公允价值为7 600 000元，抵债股权占甲公司注册资本的 1%。假定相关手续已办理完毕。假定不考虑其他相关税费。

（1）债务人甲公司的会计处理。

重组债务应付账款的账面价值与所转股权的公允价值之间的差额

=100 000－7 600 000×1%

=100 000－76 000

=24 000（元）

差额 24 000 元作为债务重组利得，所转股份的公允价值 76 000 元与实收资本 50 000 元（5 000 000×1%）的差额 26 000 元作为资本公积。

会计分录如下：

借：应付账款	100 000	
贷：实收资本		50 000
资本公积——资本溢价		26 000
营业外收入——债务重组利得		24 000

（2）债权人乙公司的会计处理。

重组债权应收账款的账面余额与所转让股权的公允价值之间的差额

=100 000－7 600 000×1%

=100 000－7 600

=24 000（元）

差额 24 000 元，扣除坏账准备 5 000 元，计 19 000 元，作为债务重组损失，计入营业外支出。

会计分录如下：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：长期股权投资——甲公司	76 000	
营业外支出——债务重组损失	19 000	
坏账准备	5 000	
贷：应收账款		100 000

错报 16 建造合同的收入和费用核算错误

建造合同是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。合同的甲方称为客户，乙方称为建造承包商。因为建造承包商的生产活动及经营方式有其特殊性，因此，与建造合同相关的收入、费用的确认和计量也有其特殊性。《企业会计准则第 15 号——建造合同》规范了特定企业（即建造承包商）建造合同的确认、计量和相关信息的披露。

通常情况下建造合同可分为：结果能够可靠估计的建造合同和结果不能可靠估计的建造合同。由于结果不能可靠估计的建造合同中存在诸多不可控因素，在会计处理中应格外注意该类问题的会计处理，防止出现错误。如果建造合同的结果不能可靠估计，则不能采用完工百分比法确认和计量合同收入和费用，而应区别以下两种情况进行会计处理：

（1）合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的当期确认为合同费用。

（2）合同成本不可能收回的，应在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。

【例】某建筑公司与客户签订了一项总金额为 100 万元的建造合同。第一年实际发生工程成本 40 万元，双方均能履行合同规定的义务，但建筑公司在年末时对该项工程的完工进度无法可靠确定。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

本例中，该公司不能采用完工百分比法确认收入。由于客户能够履行合同，当年发生的成本均能收回，所以公司可将当年发生的成本金额同时确认为当年的收入和费用，当年不确认利润。其账务处理如下：

借：主营业务成本　　400 000

　　贷：主营业务收入　　400 000

如果该公司当年实际发生的工程成本40万元不可收回，这种情况下，该公司应将40万元确认为当年的费用，不确认收入。其账务处理如下：

借：主营业务成本　　400 000

　　贷：工程施工——合同毛利　　400 000

如果建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在的，就不应再按照上述规定确认合同收入和费用，而应转为按照完工百分比法确认合同收入和费用。

【例】 沿用上例，如果到第二年，完工进度无法可靠确定的因素消除。第二年实际发生成本为30万元，预计为完成合同尚需发生的成本为20万元，则企业应当计算合同收入和费用如下：

第二年合同完工进度 =（40 + 30）÷（40 + 30 + 20）= 77.78%

第二年确认的合同收入 = 100 × 77.78% = 77.78（万元）

第二年确认的合同成本 =（40 + 30 + 20）× 77.78% − 40 = 30（万元）

第二年确认的合同毛利 = 77.78 − 30 = 47.78（万元）

账务处理如下：

借：主营业务成本　　300 000

　　工程施工——合同毛利　　477 800

　　贷：主营业务收入　　777 800

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 17 附有销售退回条件的商品销售收入方法错误

附有销售退回条件的商品销售，是指购买方依照合同或协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下，企业根据以往经验能够合理估计退货可能性并确认与退货相关的负债的，通常应在发出商品时确认收入；企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。

企业根据以往经验能够合理估计退货可能性的，在发出商品时，将估计可能退货部分的成本转入“发出商品”账户，不确认收入，也不需要确认与退货相关的负债，将估计不退回的部分确认收入并结转成本。

下面举例分析说明实务中账务处理常出现的不足之处，同时给出恰当的处理方法。

【例】甲公司是一家健身器材公司。20××年1月1日，甲公司向乙公司销售一批健身器材5 000件，销售单价为500元，单位成本为400元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为2 500 000元，增值税税额为425 000元。协议约定，乙公司应于2月1日前支付货款，在6月30日之前有权退回健身器材。健身器材已经发出，款项尚未收到。假定甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材退货率约为20%；实际发生退回时有关的增值税税额允许冲减；不考虑其他因素。根据上述资料，甲公司的账务处理如下：

（1）旧准则下账务处理及其不足之处。

①1月1日发出健身器材时：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：应收账款 2 925 000

贷：主营业务收入 2 500 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 425 000

借：主营业务成本 2 000 000

贷：库存商品 2 000 000

②1月31日确认估计的销售退回：

借：主营业务收入 500 000

贷：主营业务成本 400 000

应付账款 100 000

上述处理中，发出商品时根据以往的经验合理估计退回的部分，不符合收入确认条件，不应确认收入；月末将可能退回的货款计入应付账款。这样做并不妥。因为应付账款核算企业因购买材料、商品和提供劳务等经营活动应支付的款项，即核算企业与供货单位发生的业务往来。这里是与购货单位发生的业务往来，不应该用“应付账款”科目核算，并且虚增资产和负债100 000元。上述处理若合理化，会给企业留下操纵利润的空间，并且月末统一确认估计的退回，降低了与原销售的相关性，增加了月末的工作量。

③2月1日前收到货款时：

借：银行存款 2 925 000

贷：应收账款 2 925 000

同时：

借：主营业务成本 400 000

应付账款 100 000

贷：主营业务收入 500 000

上述③处理若合理化，又会给企业以操纵利润的机会。因为，虽然与销售相关的款项全部收回，但退货期未满，购货方仍有退货权，还不符合收入确认条件，上述处理确认了收入，虚增了2月份的收入和利润。

④6月30日发生销售退回，实际退货量为1 000件，款项已经支付：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：库存商品　　400 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　85 000
　　应付账款　　100 000
　　贷：银行存款　　585 000

上述处理在假定2月1日处理正确的情况下，几种退货量的处理均不正确，缺少冲减原估计20%退货量相应的收入、成本的处理。

（2）新会计准则下的账务处理。

①1月1日发出健身器材时：

借：应收账款——乙公司　　2 425 000
　　贷：主营业务收入　　2 000 000
　　　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　425 000
借：主营业务成本　　1 600 000
　　发出商品　　400 000
　　贷：库存商品　　2 000 000

分析：由于根据过去的经验，估计退货率为20%，估计将退回的部分记入“发出商品”账户，不确认收入；按80%确认收入并结转成本，所以主营业务收入为2 000 000元，主营业务成本为1 600 000元。

②2月1日前收到货款时：

借：银行存款　　2 925 000
　　贷：应收账款——乙公司　　2 925 000

分析：2月1日应该只反映收到款项，不确认收入。期末，“应收账款——乙公司”为贷方余额500 000元，相当于预收乙公司的货款。在编制资产负债表时应合并记入预收账款的贷方。

③6月30日发生销售退回，如果实际退货量为1 000件，款项已经支付：

借：应收账款　　500 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　85 000
　　贷：银行存款　　585 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：库存商品	400 000	
贷：发出商品		400 000

④ 如果实际退货量为800件时：

借：库存商品	320 000	
主营业务成本	80 000	
贷：发出商品		400 000
借：应收账款	500 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）	68 000	
贷：银行存款		468 000
主营业务收入		100 000

⑤如果实际退货量为1 200件时：

借：应收账款	500 000	
主营业务收入	100 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）	102 000	
贷：银行存款		702 000
借：库存商品	480 000	
贷：主营业务成本		80 000
发出商品		400 000

错报18 混淆销售折让和销售折扣

销售折扣，是指企业在销售商品时，为鼓励购货方多购商品或尽早付款而给予的价款折扣，包括商业折扣和现金折扣。商业折扣是指企业按照商品的零售价格开出发票，在此基础上给予买方一定比例的销货折扣。现

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

金折扣是指企业采用赊销方式时，为鼓励购货方在信用期限内尽快付款而给予的销货折扣。

与销售折扣对应，企业在经营中还会发生销售折让，销售折让是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售折让实质是原销售额的减少。实际发生销售折让时，冲减企业的销售收入。

在实务处理中销售折扣与销售折让处理方法各不相同，应对此区分清楚，不可混淆。下面具体举例说明。

【例】 甲公司在20××年5月1日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为10 000元，增值税额为1 700元。为及早收回货款，甲公司和乙公司约定的现金折扣条件为：2/10，1/20，n/30。假定计算现金折扣时不考虑增值税额。甲公司的账务处理如下：

（1）5月1日销售实现时，按销售总价确认收入。

借：应收账款　　11 700

　　贷：主营业务收入　　10 000

　　　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　1 700

（2）如果乙公司在5月9日付清货款，则按销售总价10 000元的2%享受现金折扣200元（10 000×2%），实际付款11 500元（11 700－200）。

借：银行存款　　11 500

　　财务费用　　200

　　贷：应收账款　　11 700

（3）如果乙公司在5月18日付清货款，则按销售总价10 000元的1%享受现金折扣100元（10 000×1%），实际付款11 600元（11 700－100）。

借：银行存款　　11 600

　　财务费用　　100

　　贷：应收账款　　11 700

（4）如果乙公司在5月底才付清货款，则按全额付款。

借：银行存款　　11 700

　　贷：应收账款　　11 700

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

【例】甲公司在20××年6月1日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为800 000元，增值税额为136 000元，款项尚未收到；该批商品成本为640 000元。乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税额）给予5%的减让。假定甲公司已确认销售收入，与销售折让有关的增值税额税务机关允许冲减，销售折让不属于资产负债表日后事项。甲公司的账务处理如下：

（1）20××年销售实现时：

借：应收账款　　936 000

　　贷：主营业务收入　　800 000

　　　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　136 000

借：主营业务成本　　640 000

　　贷：库存商品　　640 000

（2）发生销售折让时：

借：主营业务收入　　40 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　6 800

　　贷：应收账款　　46 800

（3）实际收到款项时：

借：银行存款　　889 200

　　贷：应收账款　　889 200

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 19 混淆销售回购和售后租回的会计处理

售后回购交易是一种特殊形式的销售业务，它是指卖方在销售商品的同时，与购货方签订合同，规定日后按照合同条款（如回购价格等内容），将售出的商品又重新买回的一种交易方式。如果卖方承诺在销售商品后的一定时期内回购，不论合同规定回购价以回购当日的市场价为基础确定，还是回购价已在合同中明确，由于上述两种情况均不同时符合《企业会计准则——收入》关于收入的四个条件，因此在会计实务中，对售后回购业务一般不应该确认收入。售后回租是将自制或外购的资产出售，然后向买方租回使用。具体分析售后回购与售后租回的区别有以下几点：

（1）售后租回交易与售后回购交易资产所有权的最终归属不同。

售后租回交易在出售方和购买方进行谈判时，就可认定为是一项融资租赁或者是一项经营租赁，如果是一项融资租赁，那么这种交易实际上转移了买主（即出租人）所保留的与该项租赁资产的所有权有关的全部风险和报酬，所有权最终很有可能转移，资产将归出售方所有；而如果该交易被认定为经营租赁，那么资产的所有权就不会发生转移，仍归买主（即出租人）。

售后回购交易在销售商品的同时，销售方即同意日后重新买回这批商品，因此商品的最终所有权不会转移，仍归出售方。

（2）售后租回交易（租金）与售后回购交易（回购价）的取得有所不同。

售后租回交易中，资产的售价和租金是相互关联的，是“一揽子”方

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

式谈判的，是一并计算的。

售后回购交易中，回购价的确定则与销售价无关，回购价可在购回协议中订明，也可以回购当日的市场价为基础确定，因此回购价可能高于原售价也可能低于原售价。

（3）售后租回交易与售后回购交易所交易的对象的性质及账务处理不同。

售后租回交易一般出售的是固定资产，而售后回购的交易对象更多的是流动资产，如库存商品、原材料等。

由于交易资产的性质不同，并且由于两种交易方式的出售资产并不同于企业正常经营活动中的销售业务，因此两者的账务处理也大不相同。售后租回交易，售价与资产账面价值之间的差额应当单独设置“递延收益”科目核算，期末，“递延收益”科目的余额在资产负债表的“预计负债”项目下单列项目反映。

基于以上分析，会计处理中应在区分售后回购和售后租回的基础上，采取不同的方法分别处理，不可混淆。举例如下：

【例】甲公司为增值税一般纳税人企业，适用的增值税税率为17%。20××年1月1日，甲公司与乙公司签订协议，向乙公司销售一批商品，增值税专用发票上注明销售价格为1 000 000元，增值税额为170 000元。协议规定，甲公司应在20××年5月31日将所售商品购回，回购价为1 100 000元（不含增值税额）。商品已发出，货款已收到。假定：该批商品的实际成本为800 000元；不考虑其他相关税费。那么甲公司应作何种账务处理呢？

分析：会计上对售后回购业务的核算，根据实质重于形式的原则，企业一般将售后回购业务视同融资业务进行会计处理，并通过“待转库存商品差价”科目核算，计算企业在附有购回协议的销售方式下，发出商品的实际成本（或进价）与销售价格以及相关税费之间的差额。如果回购价大于售价，作为融资费用，分期确认“财务费用”的同时记入“待转库存商品差价”科目。但是，当发生售后回购业务时，增值税专用发票已经开

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

具，并且与资产相关的经济利益已经流入企业，在应税收入的确认上，税法更侧重于以交易的法律形式作为判断标准，这时，税法将售后回购视同销售和采购两个环节进行处理。所以，企业应在发出商品并收到销售款的当天，确认为销售收入，计算缴纳企业所得税。本例中，不考虑其他相关税费，现作会计分录如下：

①1月1日发出商品时：

借：银行存款　　1 170 000

　　贷：库存商品　　800 000

　　　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　170 000

　　　　待转库存商品差价　　200 000

由于回购价大于原售价，因而应在销售与回购期间内按期计提利息费用，计提的利息费用直接计入当期财务费用。

1～4月，每月应计提的利息费用为20 000元（100 000÷5＝20 000）。

借：财务费用　　20 000

　　贷：待转库存商品差价　　20 000

②5月31日，甲公司购回1月1日销售的商品，增值税专用发票上注明商品价款1 100 000元，增值税额187 000元。

借：材料采购（或库存商品等）　　1 100 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　187 000

　　贷：银行存款（或应付账款）　　1 287 000

借：待转库存商品差价　（200 000＋20 000×4）　　280 000

　　财务费用　　20 000

　　贷：材料采购（或库存商品等）

　　　　（280 000＋20 000）　　300 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 20 存货跌价准备会计核算不当

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征是，企业持有存货的最终的目的是为了出售，包括可供直接销售的产成品、商品，以及需经过进一步加工后出售的原材料等。

企业应当在资产负债表日确定存货的可变现净值。企业确定存货的可变现净值应当以资产负债表日的状况为基础确定，既不能提前确定存货的可变现净值，也不能延后确定存货的可变现净值，并且在每一个资产负债表日都应当重新确定存货的可变现净值。若存货出现减值现象，企业应相应计提存货跌价准备。同时，准则也规定，企业的存货在符合条件的情况下可以转回计提的存货跌价准备。存货跌价准备转回的条件是以前减记存货价值的影响因素已经消失，而不是在当期造成存货可变现净值高于成本的其他影响因素。

当符合存货跌价准备转回的条件时，应在原已计提的存货跌价准备的金额内转回，在对该项存货、该类存货或该合并存货已计提的存货跌价准备的金额内转回。应注意的是，转回的存货跌价准备与计提该准备的存货项目或类别应当存在直接对应关系，但转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限；切不可过度冲减已计提的存货跌价准备。

【例】2013 年 12 月 31 日，甲公司 E 材料的账面成本为 10 万元，由于 E 材料市场价格下跌，导致由 E 材料产生的 W8 型机器的可变现净值低于

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

其成本。E材料的预计可变现净值为8万元，由此计提存货跌价准备2万元。

假定：(1) 2014年6月30日，E材料的账面成本为10万元，由于E材料市场价格有所上升，使得E材料的预计可变现净值变为9.5万元。

(2) 2014年12月31日，E材料的账面成本为10万元，由于E材料市场价格进一步上升，预计E材料的可变现净值为11.1万元。

本例中：(1) 2014年6月30日，由于E材料市场价格上升，E材料的可变现净值有所恢复，应计提的存货跌价准备为0.5万元（10万元－9.5万元），则当期应冲减已计提的存货跌价准备1.5万元（2万元－0.5万元），冲减额小于已计提的存货跌价准备2万元，因此，应转回的存货跌价准备为1.5万元。

会计分录为：

借：存货跌价准备　　15 000

　　贷：资产减值损失——存货减值损失　　15 000

(2) 2014年12月31日材料的可变现净值又有所恢复，应冲减存货跌价准备为1.1万元（11.1万元－10万元），但是对E材料已计提的存货跌价准备的余额仅为0.5万元，因此，当期应转回的存货跌价准备为0.5万元而不是1.1万元（即以将对E材料已计提的“存货跌价准备”余额冲减至零为限）。

会计分录为。

借：存货跌价准备　　5 000

　　贷：资产减值损失——存货减值损失　　5 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报21 企业所得税会计核算错误

所得税又称所得课税、收益税，指国家对法人、自然人和其他经济组织在一定时期内的各种所得征收的一类税收。现行《中华人民共和国企业所得税法》规定："在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。"我国一般企业所得税的税率为25%，内资企业和外资企业一致，国家需要重点扶持的高新技术企业为15%，小型微利企业为20%，非居民企业为20%。

《企业会计准则第18号——所得税》是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差异分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

所得税准则采用资产负债表债务法核算所得税。资产负债表债务法较为完全地体现了企业的资产负债情况，在所得税的会计核算方面贯彻了资产、负债的界定。从资产负债表角度考虑，资产的账面价值代表的是企业在持续持有及最终处置某项资产的一定期间内，该项资产能够为企业带来的未来经济利益，而其计税基础代表的是在这一期间内，就该项资产按照税法规定可以税前扣除的金额。一项资产的账面价值小于其计税基础的，表明该项资产于未来期间产生的经济利益流入低于按照税法规定允许税前扣除的金额，产生可抵减未来期间应纳税所得额的因素，减少未来期间以应交所得税的方式流出企业的经济利益，应确认为资产。反之，一项资产

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

的账面价值大于其计税基础的，两者之间的差额将会于未来期间产生应税金额，增加未来期间的应纳税所得额及应交所得税，对企业形成经济利益流出的义务，应确认为负债。

原制度规定，企业可以选择采用应付税款法或以利润表为基础的纳税影响会计法核算所得税。新准则规定，企业所得税会计应采用资产负债表债务法核算所得税。相对于原以利润表为基础的纳税影响会计法，资产负债表债务法下，对会计准则规定与税法之间产生的永久性差异的处理方法相同，即该部分差异仅影响以利润总额为基础进行的纳税调整，不产生递延所得税影响。所得税准则规定的核算方法与原纳税影响会计法的主要变化在于以下几个方面：

（1）以利润表为基础的纳税影响会计法仅考虑利润表的时间性差异的所得税影响。所得税准则的出发点是资产负债表，关注资产负债表中所有资产及负债产生的暂时性差异。从资产负债表出发考虑的暂时性差异涵盖的范围相对于时间性差异要更广泛。

（2）原以利润表为基础的纳税影响会计法又进一步区分为递延法及债务法，递延法下，当预期时间性差异转回期间的适用所得税税率发生变化时，对以前期间确认的递延所得税余额不需要进行调整。所得税准则采用的是资产负债表债务法，当预期时间性差异转回期间的适用所得税税率发生变化时，对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债应考虑适用税率的变化进行调整。

（3）原以利润表为基础的纳税影响会计法规定，在确认递延所得税资产时，通常以未来3年很可能取得的用来抵扣的应纳税暂时性差异为限，而且一般不确认可抵扣亏损的所得税影响。所得税准则规定应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认的递延所得税资产，同时规定在满足该条件的情况下，企业可以确认可抵扣亏损的所得税影响。

由于新旧准则规定的两种方法有较大的不同，习惯采用原方法的会计人员很容易混淆两种方法的使用，下面具体说明资产负债表债务法的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

步骤：

采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，企业一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。发生特殊交易或事项时，如企业合并，在确认因交易或事项取得的资产、负债时即应确认相关的所得税影响。企业进行所得税核算一般应遵循以下程序：

（1）按照相关会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值。其中资产、负债的账面价值，是指企业按照相关会计准则的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。例如，企业持有的应收账款账面余额为 2 000 万元，企业对该应收账款计提了 100 万元的坏账准备，其账面价值为 1 900 万元，为该应收账款在资产负债表中的列示金额。

（2）按照准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有关资产、负债项目的计税基础。

（3）比较资产、负债的账面价值与其计税基础，对于两者之间存在差异的，分析其性质，除准则中规定的特殊情况外，应区别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，并乘以适用的所得税税率，确定资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，并与期初递延所得税负债和递延所得税资产的余额相比，确定当期应予以进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或应予以转销的金额，作为构成利润表中所得税费用的其中一个组成部分递延所得税。

（4）按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额，将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果确认为当期应交所得税，作为利润表中应予确认的所得税费用的另外一个组成部分——当期所得税。

（5）确定利润表中的所得税费用。利润表中的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两个组成部分，企业在计算确定了当期所得税和递延所得税后，两者之和（或之差），是利润表中的所得税费用。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 22 营业收入分裂现象没认清

营业收入是指企业在从事销售商品，提供劳务和让渡资产使用权等日常经营业务过程中所形成的经济利益的总流入。分为主营业务收入和其他业务收入。营业收入的计算公式为：

营业收入 = 主营业务收入 + 其他业务收入 + 投资收益 + 营业外收入 + 补贴收入

营业成本是指企业所销售商品或者所提供劳务的成本。营业成本应当与所销售商品或者所提供劳务而取得的收入进行配比。营业成本又分为主营业务成本和其他业务成本；它们是与主营业务收入和其他业务收入相对应的一组概念。通常工业企业产品生产成本（也称制造成本）的构成主要包括：

（1）直接材料。

直接材料包括企业生产经营过程中实际消耗的直接用于产品的生产，构成产品实体的原材料、辅助材料、备品备件、外购半成品、燃料、动力、包装物以及其他直接材料。

（2）直接工资。

直接工资包括企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴和补贴。

（3）其他直接支出。

其他直接支出包括直接从事产品生产人员的职工福利费等。

（4）制造费用。

企业可以根据自身需要，对成本构成项目进行适当调整。

2006 年我国颁布的新会计准则，在利润表编制过程中，取消了旧准则

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

中主营业务与其他业务的划分，将这些业务产生的收入和发生的成本统一在“营业收入与营业成本”中列示，基于市场经济中企业经营的多元化进程不断加快，主营业务与其他业务已界限模糊，按大类列示，也是与国际会计准则趋同的做法。

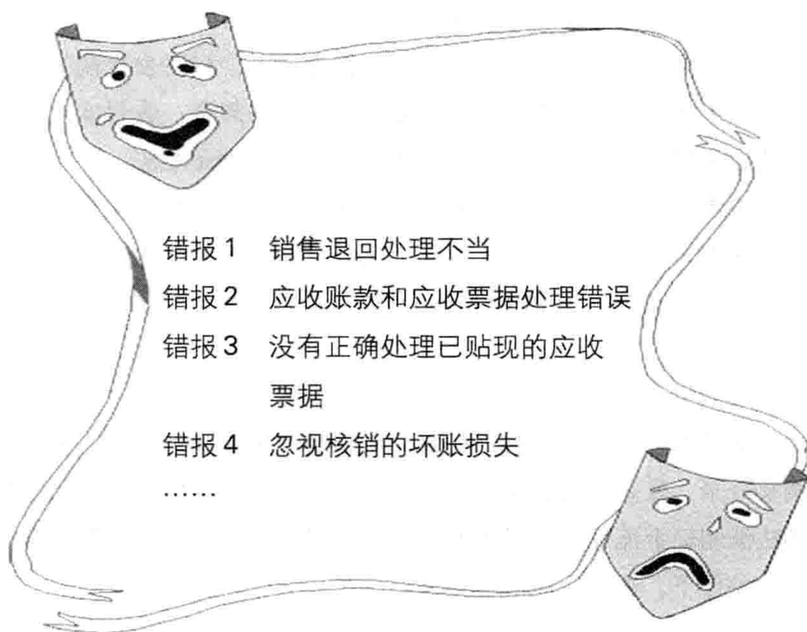
对于长期使用旧准则体系下的利润表编制方法的会计人员，要适应新准则的变化要求，还需要一个较长的过程，在这一转变过程中，会计人员很容易由于惯性思维，在报表编制中仍然对营业收入进行划分，分项列示，从而产生错误。

新准则刚使用不久，诸多书籍资料及网上资源有关利润表的介绍，由于更新过慢，依然保留了旧准则的营业收入划分办法，也对一些初级会计人员产生误导，从而进一步增加了出错的几率。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第4章　现金流量表错报13例



全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

现金流量表是财务报表的三个基本报告之一，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。现金流量表的出现，主要是反映出资产负债表中各个项目对现金流量的影响，并根据其用途分为经营、投资以及融资三个活动分类。

现金流量表是对传统两大报表——资产负债表和利润表的重要补充。资产负债表和损益表的编制基础是权责发生制。权责发生制是以权利和责任的发生来决定收入和费用归期的一项原则，凡应属本期的收入和费用，不论其款项是否收到或付出，都作为本期的收入和费用处理；反之，凡不属于本期的收入和费用，即使款项在本期收到或付出，也不应作为本期的收入和费用处理。现金流量表的编制基础是收付实现制，即现金收支行为在其发生的期间全部计入收入和费用，而不考虑与现金收支相连的经济业务实质上是否发生。两种编制基础各有优缺点，权责发生制在核算经营成果方面更加有效，而不能反映企业实际收到的现金；收付实现制虽不利于经营成果核算，但是可以更好的反映企业的现金流状况。

编制现金流量表可以反映企业的现金流量，评价企业未来产生现金净流量的能力；评价企业偿还债务、支付投资利润的能力；分析净收益与现金流量间的差异，并解释差异产生的原因；可以全面了解企业的财务状况。

现金流量表的编制是实务中比较困难的一项工作。一方面，企业会计一般都是按照权责发生制记账的，在编制现金流量表时，需要进行大量的调整分录，账簿记录也要分析填列；另一方面，我国要求上市公司采用直接法编制现金流量表，但在无力进行大规模会计电算化改造和账务重整的现实条件下，这一目标很难实现。

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种——间接法和直接法。在直接法下，一般是以利润表中的营业收入为起算点，调节与经营活动相关的项目的增减变动，然后计算出经营活动产生的现金流量。在间接法下，将净利润调节为经营活动现金流量，实际上就是将权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或 T 形账

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

户法，也可以根据有关科目记录分析填列。

1. 工作底稿法

采用工作底稿法编制现金流量表，是以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。工作底稿法的程序是：

第一步，将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初数栏和期末数栏。

第二步，对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时，要以利润表项目为基础，从“营业收入”开始，结合资产负债表项目逐一进行分析。在调整分录中，有关现金和现金等价物的事项，并不直接借记或贷记现金，而是分别记入“经营活动产生的现金流量”、“投资活动产生的现金流量”、“筹资活动产生的现金流量”有关项目。借记表示现金流入，贷记表示现金流出。

第三步，将调整分录过入工作底稿中的相应部分。

第四步，核对调整分录，借方、贷方合计数均已经相等，资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后，也等于期末数。

第五步，根据工作底稿中的现金流量表项目部分编制正式的现金流量表。

2. T形账户法

采用T形账户法编制现金流量表，是以T形账户为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。T形账户法的程序是：

第一步，为所有的非现金项目（包括资产负债表项目和利润表项目）分别开设T形账户，并将各自的期末期初变动数过入各相关账户。如果项目的期末数大于期初数，则将差额过入和项目余额相同的方向；反之，过入相反的方向。

第二步，开设一个大的“现金及现金等价物”T形账户，每边分为经

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

营活动、投资活动和筹资活动三个部分，左边记现金流入，右边记现金流出。与其他账户一样，过入期末期初变动数。

第三步，以利润表项目为基础，结合资产负债表分析每一个非现金项目的增减变动，并据此编制调整分录。

第四步，将调整分录过入各T形账户，并进行核对，该账户借贷相抵后的余额与原先过入的期末期初变动数应当一致。

第五步，根据大的"现金及现金等价物"T形账户编制正式的现金流量表。

现金流量表分为主表和附表两大部分。主表的各项目金额实际上就是每笔现金流入、流出的归属，而附表的各项目金额是相应会计账户的当期发生额或期末与期初额的差额。附表是现金流量表中不可或缺的一部分。

《企业会计准则2006》中的现金流量表的格式见表4－1和表4－2。

表4－1 现金流量表

会企03表

编制单位： 年 月 单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金		
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计		
购买商品、接受劳务支付的现金		
支付给职工以及为职工支付的现金		
支付的各项税费		
支付其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流出小计		
经营活动产生的现金流量净额		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

续表

项 目	本期金额	上期金额
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额		
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计		
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金		
投资支付的现金		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金		
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		
六、期末现金及现金等价物余额		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 4－2 现金流量表附注

补充资料	本期金额	上期金额
一、将净利润调节为经营活动现金流量：		
净利润		
加：资产减值准备		
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧		
无形资产摊销		
长期待摊费用摊销		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（收益以“－”号填列）		
固定资产报废损失（收益以“－”号填列）		
公允价值变动损失（收益以“－”号填列）		
财务费用（收益以“－”号填列）		
投资损失（收益以“－”号填列）		
递延所得税资产减少（增加以“－”号填列）		
递延所得税负债增加（减少以“－”号填列）		
存货的减少（增加以“－”号填列）		
经营性应收项目的减少（增加以“－”号填列）		
经营性应付项目的增加（减少以“－”号填列）		
其他		
经营活动产生的现金流量净额		
二、不涉及现金收支的重大投资和筹资活动：		
债务转为资本		
一年内到期的可转换公司债券		
融资租入固定资产		
三、现金及现金等价物净变动情况：		
现金的期末余额		
减：现金的期初余额		
加：现金等价物的期末余额		
减：现金等价物的期初余额		
现金及现金等价物净增加额		

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 1 销售退回处理不当

“销售商品、提供劳务收到的现金”应该以“主营业务收入”、“其他业务收入”的金额为基础编制。然而，企业销售的商品并不一定形成实际的现金流入，因为存在销售退回而收不到现金或需要返还已收到现金的情况，因此，在编制本项目时必须要考虑销售退回因素对现金流量表的影响。

销售退回，是指企业销售出去的商品，由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。销售退回可能发生在企业确认收入之前，也可能发生在企业确认收入之后。如果发生在确认之前，应减少发出商品的数量。在会计处理上，只需将已记入“发出商品”科目的销售成本转回“库存商品”科目。收入的确认金额为销售价款中扣除了退回货物价值的金额。这时的销售退回对企业现金流量计算不产生任何影响，在编制现金流量表时不用考虑销售退回。

如果发生在确认收入之后，其会计处理，一般应该冲减退回当期的销售收入及销售成本。需要注意的是，如果当月有与退回商品相同的商品在销售，则应冲减同种商品的销售收入和销售成本；如果当月没有该种商品销售，则以退回商品的金额冲减其他种商品的销售收入和销售成本。企业发生销售退回时，如按规定允许冲减当期销项税额的，则应同时冲减相应税额。此类影响“主营业务收入”科目的销售退回，是编制现金流量表时必须要考虑的因素。

【例】 A公司于20××年5月2日销售商品20件，每件5 000元，单位生产成本3 000元，增值税税率为17%。该年6月25日该批产品有5件

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

因质量问题被退回。

（1）销售商品时的会计分录。

借：银行存款	117 000	
贷：主营业务收入		100 000
应缴税费——应缴增值税（销项税额）		17 000
借：主营业务成本	60 000	
贷：库存商品		60 000

（2）销售退回时的会计分录。

借：主营业务收入	25 000	
应缴税费——应缴增值税（销项税额）	4 250	
贷：银行存款		29 250
借：库存商品	15 000	
贷：主营业务成本		15 000

计算上述业务产生的现金流入时，必须要考虑销售退回因素，因为“主营业务收入”科目金额受到销售退回的影响。因此，上述业务产生的“销售商品、提供劳务收到的现金”为 87 750 元（117 000 - 29 250）。需要注意的是，销售退回有的已支付现金，有的尚未支付现金，在列示本项目时，需要考虑已经支付现金的销售退回。

错报 2 应收账款和应收票据处理错误

本期“主营业务收入”和“其他业务收入”科目反映的销售商品、提供劳务所取得的收入并不是企业本期实际的现金收入，在销售实现但尚未收到款项时，按照权责发生制原则确认收入，并记入“应收账款”或“应收票据”科目。应收账款（Accounting Receivable 简称 AR），核算企业因

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

销售商品、材料、提供劳务等，应向购货单位收取的款项，以及代垫运杂费和承兑到期而未能收到款的商业承兑汇票。应收票据（Note receivable），作为一种债权凭证，是指企业因销售商品、产品、提供劳务等而收到的，还没有到期的，尚未兑现的商业汇票，包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。

本期销售而增加的应收账款和应收票据，表明销售实现的收入并没有收到现金；如果本期应收账款和应收票据减少，通常表明本期收回了应收账款和应收票据，有现金流入，但如果债务人以非现金资产偿还债务，那么并未形成现金流入。因此，在编制基于收付实现制的现金流量表时，应该以“主营业务收入”、“其他业务收入”为出发点，并且考虑应收账款和应收票据的增减因素，以及应收账款和应收票据中债务人以非现金资产偿还的那部分。

【例】 ABC股份有限公司本期商品销售收入200万元，其中收到现金的部分为150万元；应收票据期初余额为42万元，本期收回应收票据2万元，应收票据期末余额为40万元；应收账款期初余额为70万元，本期收回前期应收账款40万元，应收账款期末余额为80万元。请计算本业务对经营活动现金流量的影响。

正确解答：方法一，直接法。即以收到的现金150万元，加上收回的应收票据2万元和应收账款40万元，则总的现金流量为150＋2＋40＝192（万元）。

方法二，间接法。即不考虑应收票据和应收账款的收回，而是以二者的减少额或增加额为基础计算。以本期销售收入200万元为基础，本期应收票据减少2万元（40－42），应收账款增加10万元（80－70），则总的现金流量为200＋2－10＝192（万元）。

注意，上例中并没有考虑债务人以非现金资产偿还债务而导致应收项目减少的情况。比如，某债务人以固定资产偿还一部分应收账款，那么应收账款虽然减少，但是并未形成真正的现金流入，因此不能将该部分的减少记入“销售商品、提供劳务收到的现金”项目。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 3 没有正确处理已贴现的应收票据

前文已经讲到，计算“销售商品、提供劳务收到的现金”项目时，必须要考虑应收账款和应收票据等项目。涉及应收票据科目时，又出现一个问题，即应收票据的贴现问题。

当企业出现资金短缺时，可以将其持有的、未到期的应收票据向银行办理贴现。在贴现中，企业付给银行的利息称为贴现利息，银行计算贴现利息的利率称为贴现率，企业从银行获得的票据到期值扣除贴现利息后的货币收入，称为贴现所得。贴现利息和贴现所得的计算公示为：

贴现所得＝票据到期值－贴现利息

票据到期值＝票据面值＋到期利息＝票据面值×（1＋利率×期限）

＝票据面值×（1＋年利率×票据到期天数÷360）

＝票据面值×（1＋年利率×票据到期月数÷12）

贴现利息＝票据到期值×贴现率×贴现期

贴现期＝票据期限－企业已持有票据期限

前面讲到，企业收到应收票据并没有形成实际的现金流入，而应收票据的减少一般意味着现金的流入，但当企业将应收票据贴现时，由于贴现息的缘故，企业并没有收回全部的应收票据应收金额。因此，在编制现金流量表时要特别关注应收票据贴现息的处理。

【例】A 股份有限公司因急需资金，于 4 月 5 日将一张 3 月 5 日签发、120 天期限、票面价值 50 000 元的不带息商业汇票向银行贴现，年贴现率是 10%，则票据到期日为 7 月 3 日（3 月份 27 天，4 月份 30 天，5 月份 31 天，6 月份 30 天，7 月份 2 天，），票据持有天数是 31 天（3 月份 27 天，4 月份 4 天），贴现期为 89 天，到期值是 50 000 元，贴现利息是 1 236 元（50 000×10%×89/360），贴现所得是 48 764 元（50 000－1 236）。作会

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

计分录如下：

借：银行存款　　48 764

　　财务费用　　1 236

　　贷：应收票据　　50 000

在编制现金流量表时，财务人员容易形成思维定式，应收票据减少50 000元，即认为现金流入50 000元，但该票据向银行贴现，企业并不能收到票据所有到期值，部分金额已经被银行扣除。这一部分不能作为企业现金流入，只能在“销售商品、提供劳务收到的现金”项目下，记录现金收入48 764元。

错报4　忽视核销的坏账损失

前文讲到，计算“销售商品、提供劳务收到的现金”项目时，应该考虑应收账款项目对实际收到现金流量的影响。涉及应收账款项目时，需要注意应收账款减值、计提的坏账准备以及核销的坏账损失。

企业发生的应收账款是建立在商业信用基础上的，如果债务单位出现失信，企业将由于应收款项收不回来而蒙受损失。应收账款减值是指企业无法收回或收回的可能性极小的应收款项。由于发生应收款项减值而产生的损失，称为应收款项减值损失或坏账损失。

应收账款发生减值时，应将该应收款项的账面价值减记至预计未来现金流量的现值，减记的金额确认减值损失，计提坏账准备。由于短期应收款项的预计未来现金流量与其现值相差很小，在确定相关减值损失时，可不对其预计未来现金流量进行折现，直接根据预计未来现金流量低于应收款项账面价值的差额，确认减值损失，计提坏账准备。

应收账款减值损失的核算方法有两种：直接转销法和备抵法。直接转

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

销法是指当实际发生坏账时，才将坏账损失计入当期损益，同时冲销应收款项；备抵法是指按期估计坏账损失，形成坏账准备，当某一应收款项全部或部分被确认为坏账时，应根据其金额冲销坏账准备，同时转销相应的应收款项金额的一种方法。我国企业会计准则要求，企业应采用备抵法核算坏账损失。企业采用备抵法进行坏账核算时，首先应该按期估计坏账损失。估计坏账损失的方法主要有应收款项金额百分比法、账龄分析法和销货百分比法。

当期应计提的坏账准备 = 当期按应收款项计算应计提的坏账准备金额 - （+）“坏账准备”科目的贷方（或借方）余额

企业计提坏账准备时，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“坏账准备”科目；冲减多计提的坏账准备时作相反的会计分录。对于企业确实无法收回的应收款项，按管理权限报经批准后作为坏账转销时，应当冲减已计提的坏账准备。已确认并转销的应收款项以后又收回的，应当按照实际收到的金额增加坏账准备的账面余额。

计算“销售商品、提供劳务收到的现金”项目时，要考虑应收账款的增减变动因素。本期核销的坏账损失是应收账款的减少因素，通常应收账款的减少表明收回现金，但核销的坏账损失并未形成实际的现金流入，在填列本项目时，还应当考虑由于核销坏账损失而减少的应收账款。如果本期收回前期已核销的坏账损失，在填列本项目时，还应当加上本期收回前期已核销的坏账损失。

【例】2013 年年末，A 公司应收 B 公司的应收账款余额是 500 000 元，经减值测试，ABC 公司决定按 10% 计提坏账准备。

借：资产减值损失——计提的坏账准备　　　　50 000
　　贷：坏账准备　　　　　　　　　　　　　　　50 000

【例】承前例，2014 年 A 公司对 B 公司的应收账款，实际发生坏账损失 30 000 元，确认坏账损失时，应作如下会计分录：

借：坏账准备　　　　　　　　　　　　　　30 000
　　贷：应收账款　　　　　　　　　　　　　　　30 000

假定 2014 年年末，A 公司收到开户银行的收账通知，上年已转销的一

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

笔坏账 20 000 元又收回，已存入银行。A 公司应作如下分录：

借：应收账款 20 000

　　贷：坏账准备 20 000

借：银行存款 20 000

　　贷：应收账款 20 000

分析：上述 30 000 元的核销的坏账损失并不形成实际的现金流入，因此不能记入“销售商品、提供劳务收到的现金”项目，而收回的 20 000 元坏账损失形成实际的现金流入，应该计入本项目。

错报 5　支付给职工以及为职工支付的现金项目填列错误

职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。也就是说，职工薪酬是指企业在职工在职期间和离职之后提供的全部货币性薪酬和非货币性福利，包括提供给职工本人的薪酬，以及提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等。

我国《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》规定，职工薪酬包含以下内容：

（1）职工工资、奖金、津贴和补贴。

（2）职工福利费。

（3）医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费。

（4）住房公积金。

（5）工会经费和职工教育经费。

（6）非货币性福利。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（7）因解除与职工的劳动关系给予的补偿，即辞退福利。

（8）其他与获得职工提供的服务相关的支出。

企业应设置“应付职工薪酬”科目核算企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬，贷方登记本月实际发生的应付职工薪酬总额，借方登记本月实际支付的各种应付职工薪酬，期末贷方余额反映企业尚未支付的应付职工薪酬。企业应该根据职工提供服务的受益对象，对发生的职工薪酬进行分配。

生产部门人员的职工薪酬，借记“生产成本”、“制造费用”、“劳务成本”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

管理部门、销售部门人员的职工薪酬，借记“管理费用”、“销售费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

应由在建工程、研发支出负担的职工薪酬，借记“在建工程”、“研发支出”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

因解除与职工的劳务关系给予的补偿，借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

“支付给职工以及为职工支付的现金”项目反映企业实际支付给职工的现金以及为职工支付的现金，包括企业为获得职工提供的服务，本期实际给予各种形式的报酬以及其他相关支出，如支付给职工的工资、奖金、各种津贴和补贴等，以及为职工支付的其他费用。

企业为职工支付的医疗、养老、失业、工伤、生育等社会保险基金、补充养老保险、住房公积金，企业为职工交纳的商业保险金，因解除与职工劳动关系给予的补偿，现金结算的股份支付，以及企业支付给职工或为职工支付的其他福利费用等，应根据职工的工作性质和服务对象，分别在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”和“支付给职工以及为职工支付的现金”项目中反映。需要注意的是，企业支付的离退休人员的各项费用不属于企业的正常营业活动产生的现金支出，应该记入“支付的其他与经营活动有关的现金”项目。

【例】A公司本月应付职工薪酬总额为205 000元，其中，车间生产工人工资150 000元，车间管理人员工资20 000元，厂部行政管理人员工资15 000元，从事专项工程人员工资10 000元，离退休人员工资5 000元，

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

生产工人其他福利5 000元。

借：生产成本	155 000	
制造费用	20 000	
管理费用	20 000	
在建工程	10 000	
贷：应付职工薪酬		205 000
借：应付职工薪酬	205 000	
贷：银行存款		205 000

分析上述经济行为对现金流量表的影响，编制“支付给职工以及为职工支付的现金”项目时，应该分析职工性质和服务对象。从事工程人员的工资10 000元属于为建造固定资产而支付的现金，应该记入“构建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目；离退休人员工资5 000元，属于企业的其他经营行为，应该记入“支付的其他与经营活动有关的现金”项目；其他种类的职工薪酬190 000元则属于企业经营活动的现金支出，应该记入“支付给职工以及为职工支付的现金”项目。

错报6　其他与经营活动有关的现金流入与流出项目填列错误

该类现金流入和流出包含两部分内容：收到其他与经营活动相关的现金和支付其他与经营活动相关的现金。

“收到其他与经营活动相关的现金”是对现金流量表中经营活动产生的现金流入各项的补充，是对“销售商品、提供劳务收到的现金”和“收到的税费返还”两项的补充，那么，该项目应该包含的内容为：捐赠现金收入；罚款收入；流动资产损失中由个人赔偿的现金收入等。收到的其他

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

与经营活动有关的现金，应该根据现金科目的借方数额与“资本公积”、“营业外收入”、“其他应收款”等科目的贷方记录分析填列。此外，会计准则还规定，对于价值较大的其他现金流入，可以增设项目进行反映。

“支付的其他与经营活动有关的现金”是对现金流量表中经营活动产生的现金支出各项的补充，该项目主要包含的内容为：罚款支出；支付的差旅费；业务招待费现金支出；支付的保险费；等等。会计准则将这些项目全部归入“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中，主要是因为这些项目的金额都比较小，重要性不强。反之，如果某一项内容所占比重增大，那么就可以单独列出来作为一项。

错报 7 支付的各项税费项目填列不全

“支付的各项税费”项目反映企业按规定支付的各项税费，包括本期发生并支付的税费，以及本期支付以前各期发生的税费和预交的税金。需要注意的是，新修订的会计准则与旧会计准则有明显的不同，修订前的会计准则中的“支付的增值税款”、“支付的所得税款”、“支付的除增值税、所得税以外的其他税费”项目，包括在修订后的会计准则中的“支付的各项税费”项目中。需要区分的一个概念是，“支付的各项税费”中应该包含的增值税，实际是企业增值税销项税额与进项税额的差额，即本期实际上缴的增值税额。

1. 应注意的几个概念

所得税金额是该项目下的重要组成部分，在计算本期应纳所得税时，需要注意以下几个概念：

（1）会计利润，指某一会计期间利润表上所列示的扣除所得税费用之

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

前的利润或亏损。

（2）应纳税所得额，是指按照税法规定计算的某一会计期间的利润（或亏损）。

（3）本期所得税费用，指某一会计期间列入利润表的所得税金额。

（4）时间性差异，指某一会计期间，由于有些收入和支出项目计入税前会计利润，与计入纳税所得的时间不一致所产生的税前会计利润与纳税所得额之间的差额。

（5）永久性差异，指某一会计期间，税前会计利润与纳税所得之间由于计算口径不同而产生的差额。

（6）应付所得税，指某一会计期间，按照纳税所得和实际执行的税率计算的本期应付的所得税金额。

（7）递延所得税负债，指按应纳税时间性差异和确定的税率计算在未来期间应付的所得税金额。

（8）递延所得税资产，指按可抵减时间性差异以及累计纳税亏损和确定的税率计算的未来期间内可抵减的所得税金额。

2. 该项目包括的税费

除增值税和所得税外，“支付的各项税费”项目还应包括教育费附加、矿产资源补偿费、印花税、房产税、土地增值税、车船税、预交的营业税等。不包括计入固定资产价值、实际支付的耕地占用税等。

（1）教育费附加，是国家为了发展我国的教育事业，提高人民的文化素质而征收的一项费用。这项费用按照企业交纳流转税的一定比例计算，并与流转税一起交纳。

（2）矿产资源补偿费是国家对在我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人征收的税种，按照应税产品的课税数量和规定的单位税额计算。

（3）印花税是对经济活动和经济交往中书立、使用、领受具有法律效力的凭证的单位和个人征收的一种税。

（4）房产税是以房屋为征税对象，依据房产价格或房产租金收入向房产所有人或经营人征收的一种财产税。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（5）土地增值税是对转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，就其转让房地产所取得的增值额征收的一种税。

（6）车船税是指国家对行驶在境内公共道路的车辆和航行于境内河流、湖泊或者邻海的船舶，依法征收的一种税。

（7）营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人征收的一种税。

【例】 A公司本期增值税销项税额发生额12万元，进项税额9万元，本期发生所得税500万元已全部交纳，期初未交所得税28万元，期末未交所得税12万元。

本期支付的各项税费计算如下：

本期支付的增值税额3万元，即（12－9）万元

加：本期发生并交纳的所得税额500万元

前期发生本期缴纳的所得税额为（28－12）16万元

支付的各项税费＝500＋16＋3＝519（万元）

错报8 借款利息资本化的部分核算不当

“构建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目，反映企业购买、建造固定资产，取得无形资产和其他长期资产所支付的现金，包括购买机器设备所支付的现金、建造工程支付的现金、支付在建工程人员的工资等现金支出，不包括为构建固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的借款利息资本化部分，该部分应该记入“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中。

借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

汇兑差额等。此处所指的借款利息是指，企业向银行或其他金融机构等借入资金发生的利息、发行债券发生的利息，以及承担带息债务应计的利息。企业为构建固定资产、无形资产和其他长期资产往往会采用借款的筹资方式，也就产生借款利息费用。

根据《企业会计准则2006》的规定，对于符合资本化条件的有关资产，其借款费用是可以资本化的。符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间的构建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。因借款发生的借款费用在同时满足下列条件时，才能开始资本化：资产支出已经发生；借款费用已经发生；为使资产达到预定可使用状态或者可销售状态所必要的构建或者生产活动已经开始。

企业每期应予以资本化的借款费用金额，包括当期应予资本化的利息、借款折价或溢价的摊销、辅助费用和汇兑差额。此处，我们只分析应予以资本化的利息。在资本化期间，每一会计期间的利息资本化金额，应当按照专门借款利息和一般借款利息分别确定。

专门借款利息费用的资本化金额。企业在借款费用资本化期间内，为构建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款金额存入银行取得的利息收入或者进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。专门借款有明确的用途，通常签订有表明该用途的借款合同。资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化期间不包括在内。

一般借款利息费用的资本化金额。一般借款是指除专门借款以外的其他借款。企业在借款费用资本化期间内，为构建或者生产符合资本化条件的资产占用了一般借款的，应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予以资本化的利息金额。

【例】 A公司于2014年1月1日动工兴建一幢办公楼，工期为1年，采用出包方式，分别于2014年1月1日、7月1日和10月1日支付工程进度款1 500万元、3 000万元和1 000万元。办公楼于当年12月31日完工，达到预定可使用状态。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

公司为建造办公楼发生两笔专门借款，分别为：

（1）2014 年 1 月 1 日专门借款 2 000 万元，期限 3 年，借款利率 8%，利息按年支付。

（2）2014 年 7 月 1 日专门借款 2 000 万元，期限 5 年，年利率 10%，利息按年支付。闲置专门借款资金用于固定收益债券短期投资，月收益率为 0.5%。

公司建造办公楼占用一般借款 1 500 万元，共分两笔：

（1）向 B 银行长期借款 2 000 万元，期限为 2013 年 12 月 1 日开始，3 年期，年利率 6%，按年支付利息。

（2）发行公司债券 10 000 万元，于 2013 年 1 月 1 日发行，期限 5 年，年利率 8%，按年支付利息。

计算专门借款利息费用资本化金额。

专门借款利息费用资本化金额 = 专门借款当期实际发生的利息费用 - 将闲置借款资金短期投资取得的投资收益，据此专门借款利息费用的资本化金额是：

$2\,000 \times 8\% + 2\,000 \times 10\% \times 180 \div 360 - 500 \times 0.5\% \times 6 = 245$（万元）

计算一般借款利息费用资本化金额：

一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率

累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 =（4 500 - 4 000）$\times 180 \div 360 + 1\,000 \times 90 \div 360 = 500$（万元）

一般借款资本化率 =（$2\,000 \times 6\% + 10\,000 \times 8\%$）÷（2 000 + 10 000）= 7.67%

一般借款利息费用资本化金额 = $500 \times 7.67\% = 38.35$（万元）

因此，该公司建造办公楼应予以资本化的利息费用金额是 245 + 38.35 = 283.35（万元）

该金额如果真实导致现金支出，那么应该记入“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中，而不是“构建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目中。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 9 取得子公司及其他营业单位支付的现金净额项目列示错误

“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”反映企业取得其子公司及其他营业单位所支付的现金，扣除因取得该子公司及其他营业单位而取得的现金后的净额。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

整体购买一个单位，其结算方式是多种多样的，如购买方全部以现金支付或一部分以现金支付，而另一部分以实物清偿。同时，企业购买子公司及其他营业单位是整体交易，子公司和其他营业单位除有固定资产和存货外，还可能持有现金和现金等价物。这样，整体购买子公司和其他营业单位的现金流量，就应该以购买出价中以现金支付的部分减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额反映，如为负数，则应该在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

【例】 A 公司全资收购某企业，支付对价为银行存款 30 万元和账面原价 20 万元的小汽车一辆，该轿车累计折旧 5 万元，公允价值是 13 万元。该企业账面上有库存现金和银行存款共 15 000 元，存货 20 万元，固定资产 15 万元，长期借款 50 000 元。请分析上述业务的现金流量影响。

上述购买业务的会计分录为：

借：固定资产清理	150 000	
累计折旧	50 000	
贷：固定资产		200 000
借：银行存款	15 000	
库存商品	200 000	
固定资产	150 000	

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

贷：长期应付款		50 000
固定资产清理		15 000
银行存款		300 000
借：营业外支出	135 000	
贷：固定资产清理		135 000

A 公司为取得该企业支付的现金和现金等价物总额为 30 万元。购买成功后，获得该企业的银行存款和库存现金共计 15 000 元，因此，在现金流量表“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目中应该列示的金额为300 000－15 000＝285 000（元）。

错报 10 计算投资支付的现金项目错误

“投资支付的现金”项目反映企业进行权益性投资和债权性投资所支付的现金，包括企业取得的除现金等价物以外的交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产而支付的现金，以及支付的佣金、手续费等交易费用。企业购买股票和债券时，实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映。本项目可以根据“交易性金融资产”、“持有至到期投资”、“可供出售金融资产”、“投资性房地产”、“长期股权投资”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

企业的投资有股权性投资和债权性投资，企业购买股票支付的价款中不仅包括股票本身的对价，还包括被投资企业已经宣告但尚未发放的现金股利，这一部分价款不应该记入“投资支付的现金”项目，而应该记入“支付其他与投资活动相关的现金”项目；企业购买债券支付的对价中不仅包括债券本金，还包括已到付息期但尚未领取的债券利息，这一部分价

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

款同样不应该记入“投资支付的现金”项目，应该记入“支付其他与投资活动相关的现金”项目。

【例】2013年1月1日，A公司从二级市场支付价款206万元（含已到付息期但尚未领取的利息6万元）购入某公司发行的债券，另发生交易费用4万元。该债券面值200万元，剩余期限为2年，票面年利率为6%，每半年付息一次，A公司将该债券划分为交易性金融资产。

2013年1月4日，收到该债券2012年下半年利息6万元。

2013年6月30日，该债券的公允价值是202万元（不含利息）。

2013年7月4日，收到该债券半年利息。

2013年12月31日，该债券的公允价值是201万元（不含利息）。

2014年1月4日，收到该债券2013年下半年利息。

2014年3月30日，A公司将该债券出售，取得价款204.2万元（含1季度利息3万元）。

A公司应做的会计分录为：

购入债券时：

借：交易性金融资产——成本	2 000 000	
应收利息	60 000	
投资收益	40 000	
贷：银行存款		2 100 000

收到半年利息时：

借：银行存款	60 000	
贷：应收利息		60 000

确认公允价值变动和投资收益时：

借：交易性金融资产——公允价值变动	20 000	
贷：公允价值变动损益		20 000
借：应收利息	60 000	
贷：投资收益		60 000

收到该债券半年利息时：

借：银行存款	60 000	

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

贷：应收利息　　60 000

确认公允价值变动和投资收益时：

借：公允价值变动损益　　10 000

贷：交易性金融资产——公允价值变动　　10 000

借：应收利息　　60 000

贷：投资收益　　60 000

收到债券 2013 年下半年利息：

借：银行存款　　60 000

贷：应收利息　　60 000

将该债券出售时：

借：银行存款　　2 042 000

公允价值变动损益　　10 000

贷：交易性金融资产——成本　　2 000 000

——公允价值变动　　10 000

投资收益　　42 000

上述经济业务对现金流量表的影响：

A 公司购买债券实际支付的 210 万元（206 + 4）中包含的应收利息 6 万元应该记入“支付的其他与投资有关的活动”；每期收到的债券利息则应该记入“取得投资收益收到的现金”；企业处置债券收回的债券本金则应该记入“收回投资收到的现金”项目。

错报 11　借款利息、债券利息核算错误

“偿还债务支付的现金”项目，反映企业以现金偿还债务的本金，包括归还金融企业的借款本金、偿付企业到期的债券本金等。企业偿还的借

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

款利息、债券利息，应该在“分配股利、利润或偿付利息所支付的现金”项目中反映。

企业从外界取得的借款或者发行的债券，偿还时既要偿还本金，同时还应该支付借款利息或者债券利息。但是，在编制现金流量表时，必须要予以区分。对于偿还的借款本金，记入“偿还债务支付的现金”项目，偿还的利息则记入“分配股利、利润或偿付利息所支付的现金”项目中。

例如，某企业本期用银行存款支付长期借款 100 万元，利息 10 万元，本期无其他与“偿还债务所支付的现金”相关的事项。

根据上述资料，该企业本期偿还债务所支付的现金应该是 100 万元，而不是长期借款本金与其利息的和 110 万元。因为企业本期偿还的属于因长期借款所产生的利息不在“偿还债务所支付的现金”项目中反映，而应在“偿还利息所支付的现金”项目中反映。由于本期无其他与“偿还债务所支付的现金”相关的事项，因此在现金流量表中的“偿还债务所支付的现金”项目填列的数额应该是 100 万元。

错报 12 忽略汇率变动对现金及现金等价物的影响

编制现金流量表时，应当将企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量折算成记账本位币。外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。

汇率变动对现金的影响，是指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率，而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额是按照资产负债表日的即期汇率折算的。这两者的差额即为汇率变动对现金的影响。

在编制现金流量表时，对当期发生的外币业务，也可不必逐笔计算汇率变动对现金的影响，可以通过现金流量表补充资料中“现金及现金等价物净增加额”数额与现金流量表中“经营活动产生的现金流量净额”、“投资活动产生的现金流量净额”、“筹资活动产生的现金流量净额”三项之和比较，其差额即为“汇率变动对现金的影响额”。

对于有外币业务或者境外子公司现金流量的企业，必须计算“汇率变动对现金和现金等价物的影响”，并将其单独列示在现金流量表中。

【例】A 公司当期出口商品一批，售价 10 000 美元，款项已收到，收汇当日汇率为 1: 6.10。当期进口货物一批，价值 5 000 美元，款项已支付，结汇当日汇率为 1: 6.12。资产负债表日的即期汇率为 1: 6.13。假设银行存款的期初余额为 0，当期没有其他业务发生。汇率变动对现金的影响额计算如下：

经营活动流入的现金	10 000（美元）
汇率变动对现金流入的影响额	300（元）
经营活动流出的现金	5 000（美元）
汇率变动对现金流出的影响额	50（元）
汇率变动对现金的影响额	250（元）
现金流量表中：	
经营活动流入的现金	61 000
经营活动流出的现金	30 600
经营活动产生的现金流量净额	30 400
汇率变动对现金的影响额	250
现金及现金等价物净增加额	30 650
现金流量表补充资料中：	
现金及现金等价物净增加情况：	
银行存款的期末余额（5 000 × 6.13）	30 650

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

银行存款的期初余额	0
现金及现金等价物净增加额	30 650

错报 13 企业忽略对现金流量表附注的编报

除现金流量表主表反映的信息外，企业还应在附注即补充资料中披露将净利润调节为经营活动现金流量、不涉及现金收支的重大投资活动和筹资活动、现金及现金等价物净变动情况等信息。

1. 将净利润调节为经营活动现金流量

我国企业会计准则要求，现金流量表补充资料应该采用间接法反映经营活动产生的现金流量情况，以对现金流量表中采用直接法反映的经营活动现金流量进行核对和补充说明。间接法，是指以本期净利润为起点，通过调整不涉及现金收入、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动，调整不属于经营活动的现金收支项目，据此计算并列报经营活动产生的现金流量的方法。

采用间接法列报经营活动产生的现金流量时，需要对四大类项目进行调整：

（1）实际没有支付现金的费用。该类项目反映企业发生的虽对净利润有影响、但并不形成实际现金支出的业务金额。主要包括：

① 资产减值准备：该项目包括坏账准备、存货跌价准备、投资性房地产减值准备、长期股权投资减值准备、持有至到期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、工程物资减值准备、生物性资产减值准备、无形资产减值准备、商誉减值准备等。企业当期计提和按规定转回的各项资产减值准备，包括在利润表中，属于利润的减除项目，但没有发生

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

现金流出。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要加回。

② 固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧：企业计提的固定资产折旧计入管理费用的部分，作为期间费用在计算净利润时从中扣除，但没有发生现金流出，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以转回。

计入制造费用中已经变现的部分，在计算净利润时通过销售成本予以扣除，但没有发生现金流出；计入制造费用中的没有变现的部分，既不涉及现金收支，也不影响企业当期净利润。由于在调节存货时，已经从中扣除，在此处将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以加回。

③ 无形资产摊销和长期待摊费用摊销。企业对使用寿命有限的无形资产计提摊销时，计入管理费用或制造费用。长期待摊费用摊销时，有的计入管理费用，有的计入销售费用，有的计入制造费用。计入管理费用等期间费用和计入制造费用中的已变现的部分，在计算净利润时已从中扣除，但没有发生现金流出；计入制造费用中的没有变现的部分，在调节存货时已经从中扣除，但不涉及现金收支，所以，在此处将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以加回。这个项目可根据“累计摊销”、“长期待摊费用”科目的贷方发生额分析填列。

④ 递延所得税资产减少。递延所得税资产减少使计入所得税费用的金额大于当期应交的所得税金额，其差额没有发生现金流出，但在计算净利润时已经扣除，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回。递延所得税资产增加使计入所得税费用的金额小于当期应交的所得税金额，二者之间的差额并没有发生现金流入，但在计算净利润时已经包括在内，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可以根据资产负债表“递延所得税资产”项目期初、期末余额分析填列。

⑤ 递延所得税负债增加。递延所得税负债增加使计入所得税费用的金额大于当期应交的所得税金额，其差额没有发生现金流出，但在计算净利润时已经扣除，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回。递延所得税负债减少使计入当期所得税费用的金额小于当期应交的所得税金额，其差额并没有发生现金流入，但在计算净利润时已经包括在内，在将

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可以根据资产负债表“递延所得税负债”项目期初、期末余额分析填列。

⑥ 存货减少。期末存货比期初存货减少，说明本期生产经营过程耗用的存货有一部分是期初的存货，耗用这部分存货并没有发生现金流出，但在计算净利润时已经扣除，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回。期末存货比期初存货增加，说明当期购入的存货除耗用外，还剩余了一部分，这部分存货也发生了现金流出，但在计算净利润时没有包括在内，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要扣除。当然，存货的增减变化过程还涉及应付项目，这一因素在“经营性应付项目的增加（减：减少）”中考虑。本项目可根据资产负债表中“存货”项目的期初数、期末数之间的差额填列；期末数大于期初数的差额，以“－”号填列。如果存货的增减变化过程属于投资活动，如在建工程领用存货，应当将这一因素剔除。

（2）实际没有收到现金的收益。

（3）不属于经营活动的损益。

① 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失。企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产发生的损益，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为损失，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回；如为收益，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可根据“营业外收入”、“营业外支出”等科目所属有关明细科目的记录分析填列；如为净收益，以“－”号填列。

② 固定资产报废损失。企业发生的固定资产报废损益，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为净损失，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回；如为净收益，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可根据“营业外支出”、“营业外收入”等科目所属有关明细科目的记录分析填列。

③ 公允价值变动损失。公允价值变动损失反映企业交易性金融资产、

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

投资性房地产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。企业发生的公允价值变动损益，通常与企业的投资活动或筹资活动有关，而且并不影响企业当期的现金流量。为此，应当将其从净利润中剔除。本项目可以根据“公允价值变动损益”科目的发生额分析填列。如为持有损失，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回；如为持有利得，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。

④ 财务费用。企业发生的财务费用中不属于经营活动的部分，应当在将净利润调节为经营活动现金流量时将其加回。本项目可根据“财务费用”科目的本期借方发生额分析填列；如为收益，以“－”号填列。

⑤ 投资损失。企业发生的投资损益，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为净损失，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回；如为净收益，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可根据利润表中“投资收益”项目的数字填列；如为投资收益，以“－”号填列。

（4）经营性应收应付项目的增减变动。

① 经营性应收项目的减少（或增加）。经营性应收项目包括应收票据、应收账款、预付账款、长期应收款和其他应收款中与经营活动有关的部分，以及应收的增值税销项税额等。经营性应收项目期末余额小于经营性应收项目期初余额，说明本期收回的现金大于利润表中所确认的销售收入，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要加回。经营性应收项目期末余额大于经营性应收项目期初余额，说明本期销售收入中有一部分没有收回现金，但是，在计算净利润时这部分销售收入已包括在内，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要扣除。本项目应当根据有关科目的期初、期末余额分析填列；如为增加，以“－”号填列。

② 经营性应付项目的增加（或减少）。经营性应付项目包括应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、长期应付款、其他应付款中与经营活动有关的部分，以及应付的增值税进项税额等。经营性应付项目期末余额大于经营性应付项目期初余额，说明本期购

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

入的存货中有一部分没有支付现金，但是，在计算净利润时却通过销售成本包括在内，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要加回；经营性应付项目期末余额小于经营性应付项目期初余额，说明本期支付的现金大于利润表中所确认的销售成本，在将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，需要扣除。本项目应当根据有关科目的期初、期末余额分析填列；如为减少，以“-”号填列。

2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动

该项目反映企业一定时期内影响资产或负债但不形成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息。这些活动不涉及当期现金收支，但对以后各期的现金流量有重大影响。企业应在补充资料中披露不涉及当期现金收支但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的投资和筹资活动，主要包括：

（1）债务转为资本，反映企业本期转为资本的债务金额。

（2）一年内到期的可转换公司债券，反映企业一年内到期的可转换公司债券的本息。

（3）融资租入固定资产，反映企业本期融资租入的固定资产。

3. 现金及现金等价物净变动情况

企业应在附注中披露下列相关信息：

（1）现金和现金等价物的构成及其在资产负债表中的相应金额。

（2）企业持有但不能由母公司或集团内其他子公司使用的大额现金和现金等价物金额。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第 5 章　所有者权益变动表错报 6 例



全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

所有者权益变动表是《企业会计准则 2006》的一个新的规定，2007年以前，公司所有者权益的变动情况是以资产负债表附表的形式予以体现的。新准则颁布后，要求上市公司于2007年正式对外呈报所有者权益变动表。所有者权益变动表是指反映构成所有者权益各组成部分当期增减变动情况的报表。所有者权益变动表应该全面反映一定时期所有者权益变动的情况，不仅包括所有者权益总量的增减变动，还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息，特别是要反映直接计入所有者权益的利得和损失，让报表使用者准确理解所有者权益增减变动的根源。

在所有者权益变动表中，企业至少应当单独列示反映下列信息的项目：

（1）净利润。

（2）直接计入所有者权益的利得和损失项目即期总额。

（3）会计政策变更和差错更正的累计影响金额。

（4）所有者投入资本和向所有者分配利润等。

（5）提取的盈余公积。

（6）实收资本或股本、资本公积、盈余公积、未分配利润的期初和期末金额及其调节情况。

所有者权益变动表在一定程度上体现了企业的综合收益。综合收益，是指企业在某一期间与所有者之外的其他方面进行交易或发生其他事项所引起的净资产变动。综合收益的构成包括两部分：净利润和直接计入所有者权益的利得和损失。其中，前者是企业已实现并已确认的收益，后者是企业未实现但根据会计准则的规定已确认的收益。用公式表示如下：

综合收益 = 净利润 + 直接计入所有者权益的利得和损失

净利润 = 收入 − 费用 + 直接计入当期损益的利得和损失

在所有者权益变动表中，净利润和直接计入所有者权益的利得和损失均单列项目反映，体现了企业综合收益的构成。

为了清楚地表明构成所有者权益的各个组成部分当期的增减变动，所有者权益变动表应当以矩阵的形式列示：一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项，改变了以往仅仅按照所有者权益的各组成部分反映所有者权益变动情况，而是从所有者权益变动的来源对一定时期所有者权益的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

变动情况进行全面反映；另一方面，按照所有者权益各组成部分（包括实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润和库存股）及其总额列示交易或事项对所有者权益的影响。此外，企业还需要提供比较所有者权益变动表，所有者权益变动表还就各项目再分为“本年金额”和“上年金额”两栏分别填列。

一般企业所有者权益变动表的列报方法如下。

1. 所有者权益变动表各项目的列报说明

（1）“上年年末余额”项目，反映企业上年资产负债表中实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润的年末余额。

（2）“会计政策变更”和“前期差错更正”项目，分别反映企业采用追溯调整法处理的会计政策变更的累积影响金额和采用追溯重述法处理的会计差错更正的累积影响金额。为了体现会计政策变更和前期差错更正的影响，企业应当在上期期末所有者权益余额的基础上进行调整得出本期期初所有者权益，根据“盈余公积”、“利润分配”、“以前年度损益调整”等科目的发生额分析填列。

（3）“本年增减变动额”项目分别反映如下内容：

①“净利润”项目，反映企业当年实现的净利润（或净亏损）金额，并对应列在“未分配利润”栏。

②“直接计入所有者权益的利得和损失”项目，反映企业当年直接计入所有者权益的利得和损失金额。其中：“可供出售金融资产公允价值变动净额”项目，反映企业持有的可供出售金融资产当年公允价值变动的金额，并对应列在“资本公积”栏。“权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响”项目，反映企业对按照权益法核算的长期股权投资，在被投资单位除当年实现的净损益以外其他所有者权益当年变动中应享有的份额，并对应列在“资本公积”栏。“与计入所有者权益项目相关的所得税影响”项目，反映企业根据《企业会计准则第18号——所得税》规定应计入所有者权益项目的当年所得税影响金额，并对应列在“资本公积”栏。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

③“净利润”和“直接计入所有者权益的利得和损失”小计项目，反映企业当年实现的净利润（或净亏损）金额和当年直接计入所有者权益的利得和损失金额的合计额。

④“所有者投入和减少资本”项目，反映企业当年所有者投入的资本和减少的资本。其中：“所有者投入资本”项目，反映企业接受投资者投入形成的实收资本（或股本）和资本溢价或股本溢价，并对应列在“实收资本”和“资本公积”栏。“股份支付计入所有者权益的金额”项目，反映企业处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额，并对应列在“资本公积”栏。

⑤“利润分配”下各项目，反映当年对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额和按照规定提取的盈余公积金额，并对应列在“未分配利润”和“盈余公积”栏。其中：“提取盈余公积”项目，反映企业按照规定提取的盈余公积。“对所有者（或股东）的分配”项目，反映对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额。

⑥“所有者权益内部结转”下各项目，反映不影响当年所有者权益总额的所有者权益各组成部分之间当年的增减变动，包括资本公积转增资本（或股本）、盈余公积转增资本（或股本）、盈余公积弥补亏损等项金额。为了全面反映所有者权益各组成部分的增减变动情况，所有者权益内部结转也是所有者权益变动表的重要组成部分，主要指不影响所有者权益总额、所有者权益的各组成部分当期的增减变动。其中：“资本公积转增资本（或股本）”项目，反映企业以资本公积转增资本或股本的金额。“盈余公积转增资本（或股本）”项目，反映企业以盈余公积转增资本或股本的金额。“盈余公积弥补亏损”项目，反映企业以盈余公积弥补亏损的金额。

2. 上年金额栏的列报方法

所有者权益变动表“上年金额”栏内各项数字，应根据上年度所有者权益变动表“本年金额”栏内所列数字填列。如果上年度所有者权益变动表规定的各个项目的名称和内容同本年度不相一致，应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，填入所有者权益

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

变动表“上年金额”栏内。

3. 本年金额栏的列报方法

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项数字一般应根据“实收资本（或股本）”、“资本公积”、“盈余公积”、“利润分配”、“库存股”、“以前年度损益调整”等科目的发生额分析填列。企业的净利润及其分配情况作为所有者权益变动的组成部分，不需要单独设置利润分配表列示。

错报1 计算本年年初金额时，忽略了对会计政策变更的处理

所有者权益变动表中的本年年初金额是经过会计调整后的上年年末金额，因此会计调整的处理非常重要。会计调整包括会计政策、会计估计变更和差错更正。会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。其中，原则是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计核算所采用的具体会计原则；基础，是指为了将会计原则应用于交易或事项而采用的基础，主要是计量基础；会计处理方法，是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。

会计政策变更，是指企业对相同交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策的行为。为保证会计信息的可比性，使财务报表使用者在比较企业一个时期以上的财务报表时，能够正确的判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势，一般情况下，企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应该保持一致，不得随意变更。但是，有两种情形下，企业可以变更会计政策：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（1）法律、行政法规或者国家统一会计制度要求变更。《企业会计准则第 1 号——存货》对发出存货实际成本的计价排除了后进先出法，这就要求执行企业会计准则体系的企业按照新规定，将原来以后进先出法核算发出存货成本改为准则规定可以采用的会计政策。

（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。例如，企业一直采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，如果企业能够从房地产交易市场持续地取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而能够对投资性房地产的公允价值作出合理的估计，此时，企业可以将投资性房地产的后续计量方法由成本模式变更为公允价值模式。

企业需要正确认定属于会计政策变更的情形，有两种情况不属于会计政策变更：

（1）本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。

（2）对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。

发生会计政策变更时，有两种会计处理方法，即追溯调整法和未来适用法，两种方法适用于不同情形。

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。采用追溯调整法时，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间净损益各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

追溯调整法通常由以下步骤构成：

（1）计算会计政策变更的累积影响数。

（2）编制相关项目的调整分录。

（3）调整列报前期最早期财务报表相关项目及其金额。

（4）附注说明。

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，变更之日仍保留原有的金额，不因会计政策变更而改变以前的既定结果，并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

对于会计政策变更，企业应当根据具体情况，分别采用不同的会计处理方法：

第一，法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更的情况下，企业应当分别按以下情况进行处理：

一是国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理；

二是国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。

第二，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用追溯调整法进行会计处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整。

第三，确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。

第四，在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理，例如，企业因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、遗失，如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意毁坏等，可能使当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数无法计算，即不切实可行，在这种情况下，会计政策变更应当采用未来适用法进行处理。

【例】 华天公司 2012 年、2013 年分别以 4 500 000 元和 1 100 000 元的价格从股票市场购入 A、B 两只以交易为目的的股票，市价一直高于成本。假定不考虑相关税费。公司采用成本与市价孰低法对购入股票公司进行计量。公司从 2014 年起对其以交易为目的从股票市场购入的股票由成本与市

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

价孰低改为公允价值计量，公司保存的会计资料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。假设所得税税率为25%，公司按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取任意盈余公积。2013年公司发行在外普通股加权平均数为4 500万股。A、B两只股票有关成本及公允价值资料见表5-1。

表5-1 A、B股票有关成本及公允价值 单位：元

	购入成本	2012年年末公允价值	2013年年末公允价值
A股票	4 500 000	5 100 000	5 100 000
B股票	1 100 000	—	1 300 000

根据上述资料，华天公司的会计处理如下：

（1）计算改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数（见表5-2）。

表5-2 改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数 单位：元

年份	公允价值	成本与市价孰低	税前差异	所得税影响	税后差异
2012年年末	5 100 000	4 500 000	600 000	150 000	450 000
2013年年末	6 400 000	5 600 000	800 000	200 000	600 000

华天公司2014年12月31日的比较财务报表最早期初为2013年1月1日。

华天公司在2012年年末交易性金融资产按公允价值计量的账面价值为5 100 000元，按成本与市价孰低计量的账面价值为4 500 000元，两者的所得税影响合计为150 000元，两者差异的税后净影响额为450 000元，即为该公司2013年期初交易性金融资产由成本与市价孰低改为公允价值的累积影响数。

华天公司在2013年年末交易性金融资产按公允价值计量的账面价值为6 400 000元，按成本与市价孰低计量的账面价值为5 600 000元，两者的所得税影响合计为200 000元，两者差异的税后净影响额为600 000元，其中，450 000元是调整2013年累积影响数，150 000元是调整2013年当期金额。

华天公司按照公允价值重新计量2013年年末B股票账面价值，其结

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

果公允价值变动收益少计入了200 000元，所得税费用少计入了50 000元，净利润少计入了150 000元。

（2）编制有关项目的调整分录。

① 调整交易性金融资产。

借：交易性金融资产　　800 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　600 000

　　　　递延所得税负债　　200 000

② 调整利润分配。

借：利润分配——未分配利润　　90 000

　　贷：盈余公积　　90 000

其中，按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取任意盈余公积。

（3）财务报表调整和重述（财务报表略）。华天公司在列报2014年度的财务报表时，应调整2014年资产负债表有关项目的年初余额、利润表有关项目的上年金额及所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额也应进行调整。

① 资产负债表项目的调整：调增交易性金融资产年初余额800 000元；调增递延所得税负债年初余额200 000元；调增盈余公积年初余额90 000元；调增未分配利润年初余额5 100 000元。

② 利润表项目的调整：调增公允价值变动收益上年金额200 000元；调增所得税费用上年金额50 000元；调增净利润上年金额150 000元；调增基本每股收益上年金额0. 0033元。

③ 所有者权益变动表项目的调整：调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额675 000元；未分配利润上年金额382 500元，所有者权益合计上年金额450 000元。

调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额22 500元；未分配利润本年金额127 500。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 2 前期差错使用的方法选择不当

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：

（1）编制前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。

（2）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。

前期差错有重要性前期差错和不重要的前期差错之分。不同的前期差错，采用不同的会计处理方法。重要性前期差错，是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。

前期差错的重要性取决于在相关环境下对遗漏或错误表述的规模和性质的判断。前期差错所影响的财务报表项目的金额或性质，是判断该前期差错是否具有重要性的决定性因素。一般来讲，前期差错所影响的财务报表项目的金额越大，其重要性水平越高。

对于不重要的前期差错，企业不需要调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目；属于不影响损益项目的，应调整本期与前期相同的相关项目。

对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。具体地说，企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，通过下述处理进行追溯更正：

（1）追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额。

（2）如果前期差错发生在列报的最早前期之前，则追溯重述列报的最

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

早前期的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额。

对于发生的重要的前期差错，如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也一并调整；如不影响损益，应调整财务报表相关项目的期初数。

【例】ABC 公司在 2014 年发现，2013 年公司漏记一项固定资产的折旧费用 150 000 元，但在所得税申报表中扣除了该项折旧。假设 2013 年适用所得税税率为 25%，对上述折旧费用记录了 49 500 元的递延所得税负债，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积，按净利润的 5% 提取任意盈余公积。该公司发行股票份额为 18 000 000 股。

（1）分析差错的影响数。

2013 年少计折旧费用 150 000 元，多计所得税费用 37 500 元（150 000 ×25%）；多计净利润 112 500 元；多计应交税费 37 500 元（150 000 × 25%）；多提法定盈余公积和任意盈余公积 11 250 元（112 500 × 10%）和 5 625 元（112 500 × 5%）。假定税法允许调整应交所得税。

（2）编制有关项目的调整分录。

① 补提折旧：

借：以前年度损益调整　　150 000

　　贷：累计折旧　　150 000

② 调整应交所得税：

借：应交税费——应交所得税　　37 500

　　贷：以前年度损益调整　　37 500

③ 将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润　　112 500

　　贷：以前年度损益调整　　112 500

④ 调整利润分配有关数字：

借：盈余公积　　16 875

　　贷：利润分配——未分配利润　　16 875

（3）财务报表调整和重述。

ABC 公司在列报 2014 年度财务报表时，应调整 2014 年资产负债表有

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

关项目的年初余额、利润表有关项目及所有者权益变动表的上年金额也应进行调整。

① 资产负债表项目的调整：调增累计折旧 150 000 元；调减应交所得税 37 500 元；调减盈余公积 16 875 元；调减未分配利润 95 625 元。

② 利润表项目的调整：调增营业成本上年金额 150 000 元；调减所得税费用上年金额 37 500 元；调增净利润上年金额 112 500 元；调减基本每股收益上年金额 0.062 5 元。

③ 所有者权益变动表项目的调整：调减前期差错更正项目中盈余公积上年金额 16 875 元，未分配利润上年金额 95 625 元，所有者权益合计上年金额 112 500 元。

错报 3　直接记入所有者权益的利得和损失会计处理错误

直接计入所有者权益的利得和损失，是资本公积的内容之一，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

在所有者权益变动表中，“直接计入所有者权益的利得和损失”包含四大类：可供出售金融资产公允价值变动净额、权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响、与计入所有者权益项目相关的所得税影响和其他。实际上，直接计入所有者权益的利得和损失，是由多种交易或事项引起的。财务人员在编制所有者权益变动表时，一定要详细分析此类业务，并将其对所有者权益的影响在表中予以反映。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

1. 采用权益法核算的长期股权投资

长期股权投资采用权益法核算的，在持股比例不变的情况下，被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，企业按照持股比例计算应享有的份额，如果是利得，应当增加长期股权投资的账面价值，同时增加资本公积（其他资本公积）；如果是损失，应当作相反分录。

2. 以权益结算的股份支付

股份支付，是“以股份为基础的支付”的简称，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

以权益结算的股份支付换取职工或其他地方服务的，应按照确定的金额，记入“管理费用”等科目，同时增加资本公积（其他资本公积）。在行权日，应按实际行权的权益工具数量计算确定的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按计入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目，并将其差额记入“资本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”。

3. 存货或自用房地产转换为投资性房地产

投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产，主要包括：已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权以及已出租的建筑物。

企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项房地产在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，原已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发商品”等科目；同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目，转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。而该其他资本公积金额即为影响权益变动表的项目。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

企业将自用的建筑物等转换为采用公允价值计量模式计量的投资性房地产时，应当按该项房地产在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，原已计提减值准备的，借记“固定资产减值准备”科目，按已计提的累计折旧等，借记“累计折旧”等科目，按其账面余额，贷记“固定资产”等科目，同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目，转换日公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积”。

4. 可供出售金融资产公允价值的变动

新《企业会计准则》规定，可供出售金融资产公允价值变动形成的利得，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇总差额外，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目，公允价值变动形成的损失，作相反的会计分录。

5. 金融资产的重分类

将可供出售金融资产重分类为采用成本或摊余成本计量的金融资产，重分类日该金融资产的公允价值或账面价值作为成本或摊余成本，该金融资产没有固定到期日的，与该金融资产相关、原直接计入所有者权益的利得或损失，应当仍然记入“资本公积——其他资本公积”科目，该金融资产处置时，计入当期损益。

将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量，重分类日，该投资的账面价值与其公允价值之间的差额记入“资本公积——其他资本公积”科目，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

按照金融工具确认和计量的规定应当以公允价值计量，但以前公允价值不能可靠计量的可供出售金融资产，企业应在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量，将相关账面价值与公允价值之间的差额记入“资本公积——其他资本公积”科目，在其发生减值或终止确认时将上述差额转出，计入当期损益。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

我们发现，“直接计入所有者权益的利得和损失”项目下，内容复杂，项目繁多，要求财务人员认真分析企业业务活动，并作出正确的会计处理，并在所有者权益变动表中予以反映。

【例】2013年5月6日，甲公司支付价款1 016万元（含交易费用1万元和已宣告发放现金股利15万元），购入乙公司发行的股票200万股，占乙公司有表决权股份的0.5%。甲公司将其划分为可供出售金融资产。

2013年5月10日，甲公司收到乙公司发放的现金股利15万元。

2013年6月30日，该股票市价为每股5.2元。

2013年12月31日，甲公司仍持有该股票；当日，该股票市价为每股5元。

2014年5月9日，丙公司宣告发放股利4 000万元。

2014年5月13日，甲公司收到乙公司发放的现金股利。

2014年5月20日，甲公司以每股4.9元的价格将股票全部转让。

假定不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

（1）2013年5月6日，购入股票：

借：应收股利	150 000	
可供出售金融资产——成本	10 010 000	
贷：银行存款		10 160 000

（2）2013年5月10日，收到现金股利：

借：银行存款	150 000	
贷：应收股利		150 000

（3）2013年6月30日，确认股票价格变动：

借：可供出售金融资产——公允价值变动	390 000	
贷：资本公积——其他资本公积		390 000

（4）2013年12月31日，确认股票价格变动：

借：资本公积——其他资本公积	400 000	
贷：可供出售金融资产——公允价值变动		400 000

（5）2014年5月9日，确认应收现金股利：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

借：应收股利　　200 000

　　贷：投资收益　　200 000

（6）2014 年 5 月 13 日，收到现金股利：

借：银行存款　　200 000

　　贷：应收股利　　200 000

（7）2014 年 5 月 20 日，出售股票：

借：银行存款　　9 800 000

　　投资收益　　210 000

　　可供出售金融资产——公允价值变动　　10 000

　　贷：可供出售金融资产——成本　　10 010 000

　　　　资本公积——其他资本公积　　10 000

【例】 甲企业与乙企业签订了租赁协议，将其原先自用的一栋写字楼出租给乙企业使用，租赁期开始日为 2013 年 4 月 15 日。2013 年 4 月 15 日，该写字楼的账面余额 50 000 万元，已累计折旧 5 000 万元，公允价值为 47 000 万元。2013 年 12 月 31 日，该项投资性房地产的公允价值为 48 000 万元。2014年 6 月租赁期届满，企业收回该项投资性房地产，并以 55 000 万元出售，出售款项已收讫。假设甲企业采用公允价值模式计量，不考虑相关税费。

甲企业的账务处理如下：

（1）2013 年 4 月 15 日，存货转换为投资性房地产：

借：投资性房地产——成本　　470 000 000

　　累计折旧　　50 000 000

　　贷：固定资产　　500 000 000

　　　　资本公积——其他资本公积　　20 000 000

（2）2013 年 12 月 31 日，公允价值变动：

借：投资性房地产——公允价值变动　　10 000 000

　　贷：公允价值变动损益　　10 000 000

（3）2014 年 6 月，收回并出售投资性房地产：

借：银行存款　　550 000 000

　　公允价值变动损益　　10 000 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

资本公积——其他资本公积	20 000 000	
其他业务成本	450 000 000	
贷：投资性房地产——成本		470 000 000
——公允价值变动		10 000 000
其他业务收入		550 000 000

上述两个例子中的“资本公积——其他公积”科目内容，均影响到企业所有者权益中的“其他直接计入所有者权益的利得和损失”项目，是编制所有者权益变动表时必须要注意的内容。

错报4 所有者投入和减少资本项目计算错误

“所有者投入和减少资本”项目包含三部分的内容：所有者投入资本、股份支付计入所有者权益的金额和其他项目。

“所有者投入资本”项目应该按照当期所有者投入资本的金额填列“实收资本（或股本）”、“资本公积”。如果投入的资本是由债务重组中的债务转换的，当期按债务转成股份的面值总额填列“实收资本（或股本）”，按股份的公允价值总额与相应的实收资本（或股本）之间的差额填列“资本公积”。

“股份支付计入所有者权益的金额”项目，当期发生以权益结算的股份支付换取职工或者其他方提供服务的，应按确定的金额填列“资本公积”，当期发生行权的以权益结算的股份，按行权所支付的股票数量与面值之积，以正数填列“实收资本（股本）”，以负数填列“资本公积”。

“其他”项目，在业务中，该项目涉及的事项和交易主要有归还投资者投资、回购股票和有效套期等。

（1）按当期归还投资者的投资金额，以负数填列“实收资本（或股

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

本）”、“未分配利润”，以正数填列“盈余公积”。

（2）当期发生股票回购的，按回购的股票数量与回购价格以正数填列“减：库存股”，按回购的股票数量与面值以负数填列“实收资本（或股本）”，按两者的差额以负数填列“资本公积”（不足部分依次冲减“盈余公积”、“未分配利润”）。

（3）有效套期的利得和损失，按当期发生的现金流量套期和境外经营净投资套期中套期工具属于有效套期的利得与预计未来现金流量现值变动额的较低者以正数填列“资本公积”（损失以负数填列）；按当期发生的现金流量套期和境外经营净投资套期中被套期项目影响企业损益时应转出原计入所有者权益部分的金额，填列“资本公积”。

【例】A公司为一上市公司，2012年1月1日，公司向其200名管理人员每人授予100股股票期权，这些职员从2012年1月1日起在该公司连续服务3年，即可以每股4元购买100股A公司股票从而获益。公司估计该期权在授予日的公允价值为15元。

第一年有20名职员离开A公司，A公司估计3年中离开的职员的比例将达到20%；第二年又有10名职员离开公司，公司将估计的职员离开比例修正为15%；第三年又有15名职员离开。

（1）费用和资本公积计算过程见下表：

表5－3 费用和资本公积计算 单位：元

年份	计算	当期费用	累计费用
2012	200×100×（1－20%）×15×1/3	80 000	80 000
2013	200×100×（1－15%）×15×2/3－80 000	90 000	170 000
2014	155×100×15－170 000	62 500	232 500

（2）账务处理：

① 2012年1月1日

授予日不作处理。

② 2012年12月31日

借：管理费用 80 000

贷：资本公积——其他资本公积 80 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

③ 2013 年 12 月 31 日：

借：管理费用	90 000	
贷：资本公积——其他资本公积		90 000

④ 2014 年 12 月 31 日：

借：管理费用	62 500	
贷：资本公积——其他资本公积		62 500

⑤假设全部 155 名职员都在 2014 年 12 月 31 日行权，A 公司股份面值为 1 元：

借：银行存款	62 000	
资本公积——其他资本公积	232 500	
贷：股本		15 500
资本公积——资本溢价		279 000

A 公司发生股份支付，应该按照上述“资本公积”项目和“股本”项目填列报表中“股份支付计入所有者权益的金额”项目。

【例】A 股份有限公司截止到 2014 年 12 月 31 日共发行股票 3 000 万股，股票面值 1 元，资本公积（股本溢价）600 万元，盈余公积 400 万元。经股东大会批准，A 公司以现金回购本公司股票 300 万股并注销。假定 A 公司按照每股 4 元回购股票，不考虑其他因素，A 公司的账务处理如下：

库存股的成本 = 3 000 000 × 4 = 12 000 000（元）

借：库存股	12 000 000	
贷：银行存款		12 000 000
借：股本	3 000 000	
资本公积	6 000 000	
盈余公积	3 000 000	
贷：库存股		12 000 000

A 公司发生的股票回购业务，在编制所有者权益变动表时，要根据上述的金额填制“其他”项中的“实收资本（股本）”、“资本公积”、“减：库存股”、“盈余公积”等 4 个项目。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 5 忽略对股票股利的处理

“利润分配”反映的是企业对税后净利润的处理，企业在提取盈余公积后剩下的净利润，即为可供投资者分配的利润。可供投资者分配的利润的分配顺序为：应付现金股利或利润、转做股本的股利。

在所有者权益变动表中，“利润分配”项目包含“提取盈余公积”、“对所有者（或股东）的分配”和“其他”等三个项目。

“提取盈余公积”项目，按照当期实际提取的盈余公积，以正数填列“盈余公积”，以负数填列“未分配利润”。

“对所有者（或股东）的分配”，按照当期股东大会决议或类似机构决议，分配给股东或投资者的现金股利或利润，以负数填列“未分配利润”。

“其他”项目，按照当期股东大会决议或类似机构决议，分配给股东或投资者的股票股利，面值部分填列“股本”，溢价部分填列“资本公积”，以分配的总金额按负数填列“未分配利润”。

在编制所有者权益变动表时，财务人员一般会犯两个错误：一是只在报表中反映现金股利或利润，而忽略了企业发放的股票股利；二是将企业发放的股票股利错误的记入“对所有者（股东）的分配”项目，实际上，股票股利不应该记入该项目，而应该是记入“其他”项目中。

【例】A 股份有限公司的股本为 100 000 000 元，每股面值 1 元。2013 年年初未分配利润为贷方 80 000 000 元，2013 年实现净利润 50 000 000元。

假定公司按照 2013 年实现净利润的 10% 提取法定盈余公积，5% 提取任意盈余公积，同时向股东按每股 0.2 元派发现金股利，按每 10 股送 3 股的比例派发股票股利。2014 年 3 月 15 日，公司以银行存款支付了全部现金股利，新增股本已经办理完股权登记和增资手续。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

A 公司的账务处理如下：

（1）结转本年实现的净利润：

借：本年利润　　50 000 000
　贷：利润分配——未分配利润　　50 000 000

（2）提取盈余公积金：

借：利润分配——提取法定盈余公积　　5 000 000
　　　　　——提取任意盈余公积　　2 500 000
　贷：盈余公积——法定盈余公积　　5 000 000
　　　　　　——任意盈余公积　　2 500 000

（3）结转“利润分配”的明细科目：

借：利润分配——未分配利润　　7 500 000
　贷：利润分配——提取法定盈余公积　　5 000 000
　　　　　　——提取任意盈余公积　　2 500 000

A 公司年底“利润分配——未分配利润”科目的余额是：

80 000 000 + 50 000 000 − 7 500 000 = 122 500 000（元）

（4）批准发放现金股利：

借：利润分配——应付现金股利　　20 000 000
　贷：应付股利　　20 000 000

实际发放现金股利：

借：应付股利　　20 000 000
　贷：银行存款　　20 000 000

（5）发放股票股利：

借：利润分配——转作股本的股利　　30 000 000
　贷：股本　　30 000 000

A 公司在编制“利润分配”项目时，应该将上述业务中的盈余公积、现金股利和股票股利金额，分别反映在“提取的盈余公积”、“对所有者（股东）的分配”和“其他”项目中。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 6 所有者权益内部结转项目计算错误

"所有者权益内部结转"项目，反映不影响当年所有者权益总额的所有者权益各组成部分之间当年的增减变动，包括"资本公积转增资本（或股本）"、"盈余公积转增资本（或股本）"、"盈余公积弥补亏损"以及"其他"等项目金额。

资本公积转增资本（股本），我国《公司法》规定，法定公积金转为资本时，所留存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的25%。经股东大会或类似机构协议，用资本公积转增资本时，应冲减资本公积，同时按照转增前的实收资本（或股本）的结构或比例，将转增的金额记入"实收资本"科目下各所有者的明细分类账。在权益变动表中，用资本公积转增资本的金额，以正数填列"股本"，以负数填列"资本公积"。

盈余公积转增资本时，必须经股东大会决议批准。在实际将盈余公积转增资本时，要按股东原有持股比例结转。企业以盈余公积转增资本时，只是减少盈余公积结存的数额，但同时增加企业实收资本或股本的数额，也并不引起所有者权益总额的变动。用盈余公积派送新股，按派送新股计算的金额，借记"盈余公积"，按股票面值和派送新股总数计算的股票面值总额，贷记"股本"科目。用盈余公积转增资本的金额，以正数填列"实收资本"，以负数填列"盈余公积"。

盈余公积弥补亏损。企业弥补亏损的途径主要有三条：一是用以后年度税前利润弥补；二是用以后年度税后利润弥补；三是以盈余公积弥补亏损。企业以提取的盈余公积弥补亏损时，应当由公司董事会提议，并经股东大会批准。会计处理为，借记"盈余公积"，贷记"利润分配——盈余公积补亏"、"实收资本"或"股本"科目。用盈余公积弥补亏损的金额，

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

以正数填列“未分配利润”，以负数填列“盈余公积”。

【例】A 公司本年发生经营亏损 30 万元，经股东大会表决通过，决定以累计的法定盈余公积 20 万元、任意盈余公积 10 万元弥补亏损，应该进行的账务处理为：

借：盈余公积——法定盈余公积　　200 000

　　　　　　——任意盈余公积　　100 000

　　贷：利润分配——盈余公积补亏　　300 000

年度终了，将“利润分配——盈余公积补亏”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目：

借：利润分配——盈余公积补亏　　300 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　300 000

财务人员在编制所有者权益变动表时，应该将上述业务金额记入“盈余公积弥补亏损”项目下的“未分配利润”和“盈余公积”两栏中。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第 6 章　财务报表附注错报 6 例



全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

财务报表附注是对财务报表本身无法或难以充分表达的内容和项目所作的补充说明和详细解释。财务报表附注拓展了企业财务信息的内容，突破了揭示项目必须用货币加以计量的局限性，增进了会计信息的可理解性，提高了会计信息的可比性。因此，附注信息披露是否规范、有效，将直接关系到会计信息的质量。

1. 财务报表附注的重要性

财务报表是公司最主要的财务信息，人们通过对财务报表的阅读与理解来了解一个公司的营运情况和偿债能力，但由于大部分财务报表的使用者是非财务专业的人士，财务报表在新企业准则下又会发生新的变化，迫切需要找到好的方法去看懂财务报表，因此财务报表附注将成为使用者阅读理解财务报表的重要工具。

（1）了解企业基本情况和会计核算的基础。

在第一部分当中主要包括了公司基本情况、财务报表的编制基础、重要会计政策和会计估计等内容。当人们拿到一套财务报表时首先可以翻阅附注的第一部分，从公司的基本情况中了解公司历史沿革、所处行业、经营范围、主要产品或提供的劳务等；从“财务报表编制基础”中掌握公司是否以持续经营为基础编制财务报表，如果财务报表的编制同时还遵循了其他基础的，也会在此处说明。

（2）帮助理解财务报表。

财务报表附注的第二部分是“主要财务报表项目的注释”。该部分是针对财务报表主要项目列示的金额所作的一一对应的解释。财务报表使用者在阅读报表过程中可根据各个项目旁的“注释号”在财务报表附注相应的地方找到解释该项目的详细内容。例如，对于资产负债表项目，在注释中会披露期初余额的构成明细、本期增加及减少发生额情况、期末余额的构成明细等基本内容。报表使用者要真正地看懂财务报表就必须在阅读过程中使用财务报表附注这个“助读器”。

（3）修正已获取的财务报表信息。

这第三部分也是很重要的，主要包括关联方关系及其交易、资产负

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

债表日后事项、或有事项、承诺事项等其他重要事项的披露。这部分内容所披露的属于表外重要信息，能对已获取的财务报表信息起到修正作用。

2. 财务报表附注的形式

财务报表附注的形式灵活多样，常见的有以下四种。

（1）括弧说明。常用于为财务报表主体内提供补充信息，因为它把补充信息直接纳入财务报表主体，所以比起其他形式来，显得更直观，不易被人忽视，缺点是它包含内容过短。

（2）尾注说明。这是附注的主要形式，一般适用于说明内容较多的项目。

（3）脚注说明。指在报表下端进行的说明，例如，说明已贴现的商业承兑汇票和已包括在固定资产原价内的融资租入的固定资产原价等；备抵与附加账户，在财务报表中单独列示，能够为财务报表使用者提供更多有意义的信息。

（4）补充说明。有些无法列入财务报表主体中的详细数据、分析资料，可用单独的补充报表进行说明，如可利用补充报表的形式来揭示关联方的关系和交易等内容。

3. 财务报表附注的内容

财务报表附注究竟应包括哪些内容，目前尚无统一的说法。一般而言，传统报表附注应包括以下三方面的内容。

（1）企业的一般情况。

包括企业概况、经营范围和企业结构等内容，必要时，还可对诸如上市改组时资产的剥离情况进行说明。

（2）企业的会计政策。

包括企业执行的会计制度、会计期间、记账原则、计价基础、利润分配办法等内容，对于需要编制合并报表的企业来说，还要说明其合并报表的编制方法；对于会计政策与上年相比发生变化的企业，应说明其变更的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

情况、原因及对企业财务状况和经营成果的影响。

（3）财务报表主要项目附注。

包括对主要报表项目的详细说明，如应收账款的账龄分析、报表项目的异常变化及其产生原因的说明。

4. 编制过程中应注意的问题及应遵循的原则

财务报表附注在编制过程中要处理好如下的关系：

（1）兼顾充分性和适当性。

财务报表附注最需处理好的关系就是充分性和适当性之间的关系，因为这反映了更深层的矛盾：对投资者、债权人等利益保护和企业参与市场竞争中的利益保护。财务报表附注，既要使投资者和潜在投资者能从中得知企业全部重要的信息，以帮助他们作出最佳的投资决策，又要保护企业的商业秘密，避免不利于企业使其竞争对手得益的信息泄露。所以在编制附注过程中要做到既充分又适当，内外兼顾，不失偏颇。

（2）体现规范化和灵活性。

附注的规范化是指其格式和内容应力求统一。对企业采用的会计政策，财务报表有关项目注释，分地区、分行业资料，重要事项等要按规定顺序披露。对其中各项内容的披露要按照规定的格式，如固定资产及累计折旧，横栏按“固定资产类别及原价，期初价值，本年增加，本年减少，期末价值”，竖栏按“房屋及建筑物，通用设备，专用设备，运输工具”这样的格式；对没有规定格式的，要规定披露的内容，如对关联者应披露哪些内容等。

灵活性是指财务报表附注的编制要结合企业实际情况，讲求实效。我国目前有工业企业、商业企业等若干行业会计制度，以适应不同行业、不同性质企业的需求，这些企业之中又有上市与非上市之分，有大中型与小规模企业之分，这就导致了对附注披露的不同要求。如何适应各种不同需要，做到详简适度呢？概括地说，多个投资主体从详披露；单个投资主体从略披露；上市公司从详披露，非上市公司从略披露；大型企业从详披露，小规模企业从略披露。例如提供分地区、分部门情况资料，一般只限

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

于对上市公司和大型、特大型企业的要求，具体还要根据企业实际情况灵活掌握。

（3）讲求相关性和重要性。

财务报表附注的编制还应符合会计信息质量要求的原则，处理好相关性和重要性的关系。根据相关性原则，附注的编制者注意将财务报表项目以外的与企业财务状况有关联的期后事项、或有事项等加以反映，以充分地向有关各方披露有用的信息，但同时又要讲求重点，不能事无巨细，一概披露。要将重要项目从详披露，次要项目从略披露或不披露。

错报 1 脚注披露错误

有些负债可能要求脚注披露，对于报告的利润数字并没有影响。然而，投资者仍然应该对于财务报告中脚注部分讨论的任何承诺和应急准备倍加注意。有的时候，在脚注中披露的不显眼的信息甚至比资产负债表上的负债问题更严重，更值得关注，危害更甚。

一般来讲，在财务报表之外，企业还应披露以下信息：

（1）有助于理解财务报表的重要信息。

（2）那些本来可能在报表中反映，但基于成本、效益原因而显得相对次要的信息。

（3）采用与财务报表不同基础编制的信息。

（4）用于补充报表信息的统计数据。

（5）管理当局的分析、评价与对未来的预测。

其中第（1）、（2）类主要是与会计政策相关的信息，它一般包括在财务报表的附注中，是报表不可分割的组成部分。第（3）、（4）类信息与报表数据没有直接联系，它们涉及不同的问题，在形式上灵活多样，其揭示

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

的内容带有较大的随意性和选择性，因此比较适合采用其他财务报告的形式来披露这些辅助性信息。第（5）类信息则是对上述各类信息的进一步分析和说明。

财务报表附注是以旁注或脚注等形式对基本报表的信息作进一步的说明、补充或解释，以便帮助使用者理解和使用报表信息。因为企业发生的经济业务数量繁多、种类各异，每个企业都必须按照一定的程序、方法，把日常发生的大量的、不同性质的经济交易和事项进行确认、分类、计量、汇总成系统的会计核算记录，并定期编制以表格形式表现的财务报告。为了便于使用者理解，一些在报表中被高度概括、浓缩的项目需要进一步分解、解释或补充，这样，附注就逐渐成为财务报告的组成部分。

由于表外信息内容多、范围广，其揭示的形式也就比较复杂。在会计实务中可采用的形式有以下几种。

1. 旁注

旁注是指在财务报表的有关项目旁直接用括号加注说明。旁注是最简单的报表注释方法，如果报表上有关项目的名称或金额受到限制或需简要补充时，可以直接用括号加注说明，这种附注方式将补充信息直接纳入报表主体，不易为报表使用者所忽略，但这类附注不宜过长。其披露的内容主要包括：

（1）指明所采用的特定会计方法或计价基础，如短期投资的计价，依据企业会计制度的要求，资产负债表应当提供其历史成本，但其现行市价信息对报告使用者十分重要，可用括号说明。

（2）说明某个项目的性质，如在某个资产后注明“已作为抵押”，或在“固定资产”项目后注明“融资租入固定资产原价的金额”。

（3）列示某个标题中包括的构成项目。

2. 脚注

这种揭示方式主要是对表内项目所采用的会计政策、方法等以及表内

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

无法反映的重要事项所做的补充说明。它只是对报表正文的补充，并不能取代或更正报表正文中的正常分类、计价和描述。脚注主要采用定性揭示并以文字表达为主，只有少量的采用定量揭示，必要时也可采取表格的形式。目前，在会计实务中报表脚注的内容日益增多，其增长幅度大大超过报表的正文。我国企业会计制度中规定了年度报表脚注应披露“不符合会计核算前提的说明”、“重要会计政策和会计估计的说明”等九项内容。企业在采用脚注这种揭示方式时，要注意以下几点：

（1）按规范的内容分类披露，根据重要性原则，做到详略得当，便于理解。

（2）说明要实事求是、客观公正、符合实际。

（3）尽量做到定性揭示和定量揭示相结合。

3. 附表

附表是指为了保持财务报表的简明易懂而另行编制一些反映其构成项目及年度内的增减来源与金额的表格。它实际上是财务报表某些重要项目的明细表。我国企业会计制度规定的附表有：

（1）资产减值准备明细表。

（2）股东权益增减变动表。

（3）应交增值税明细表。

（4）利润分配表。

（5）分部报表（业务分部）。

（6）分部报表（地区分部）。

4. 其他财务报告

其他财务报告一般不受企业会计准则的限制，也不需要接受审计。根据现行国际惯例，其内容主要包括：

（1）管理当局的讨论与分析。

（2）社会责任报告。

（3）人力资源报告。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（4）物价影响变动报告。

（5）预测报告。

错报 2 财务主表与附表之间勾稽关系错误

财务报表主表与附表之间的勾稽关系，有比较简单的明细与合计的关系，也有比较复杂、涉及数张报表发生额和余额的关系。例如固定资产及累计折旧明细表，就既与资产负债表中的固定资产原价、净值和累计折旧发生勾稽关系，又与现金流量表中的固定资产折旧发生勾稽关系。又如无形资产及其他资产等明细表，也都存在上述勾稽关系。通过主表与附表的逐项对照，可以判明财务报表编制中是否存在技术性错误或人为操作留下的痕迹。

财务报表的技术性错误往往与粉饰财务报表的动机交织在一起。因此，纠正财务报表的技术性错误在一定程度上调整了粉饰过的财务报表。对无技术错误的被人为粉饰过的财务报表的分析和识别其难度较大，特别对无法检查企业会计账簿的财务报表的外部使用者则更是如此。要识别被人为粉饰过的财务报表，分析者应该了解诸如与企业供应和销售相关的市场信息，与企业所处行业相关的信息等多种宏观和微观的信息，以及应具备丰富的分析经验。除此之外，还要掌握识别粉饰财务报表的会计分析方法。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报 3 未来现金流出折算计量错误

企业在经营活动中有时会面临诉讼、仲裁、债务担保、产品质量保证、重组等具有较大不确定性的经济事项。这些不确定事项对企业的财务状况和经营成果可能会产生较大的影响。《企业会计准则第 13 号——或有事项》(以下简称或有事项准则)，规范了或有事项的确认、计量和相关信息的披露，及时反映或有事项对企业潜在的财务影响，以及企业可能因此承担的风险。

或有事项的确认和计量通常是指预计负债的确认和计量。与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：该义务是企业承担的现时义务；履行该义务很可能导致经济利益流出企业；该义务的金额能够可靠地计量。

预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额。但是，因货币时间价值的影响，资产负债表日后不久发生的现金流出，要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以，如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度，货币时间价值的影响重大(通常时间为 3 年以上且金额较大)，那么在确定预计负债的确认金额时，应考虑采用现值计量，即通过对相关未来现金流出进行折现后确认最佳估计数。

将未来现金流出折算为现值时，需要注意以下三点：

(1) 用来计算现值的折现率，应当是反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债特有风险的税前利率。

(2) 风险和不确定性既可以在计量未来现金流出时作为调整因素，也可以在确定折现率时予以考虑，但不能重复反映。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（3）随着时间的推移，即使在未来现金流出和折现率均不改变的情况下，预计负债的现值将逐渐增长。企业应当在资产负债表日，对预计负债的现值进行重新计量。

由于原准则在计量预计负债时，不要求对未来现金流出进行折现。而新准则要求在货币时间影响重大时，将预计负债相关的未来现金流出折算为现值进行计量。因此，实务中应对该项规定给予充分重视，防止出现应折现而未折现的情况。

错报 4 或有事项的义务不清楚

在预计负债确认条件规定，与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：该义务是企业承担的现时义务；履行该义务很可能导致经济利益流出企业；该义务的金额能够可靠地计量。

义务是“指在特定事项发生时或应他人要求，需要在将来某一日期或可确定的日期，以转移或运用资产、承担服务或其他放弃经济利益的方式来履行的对他人的责任或职责”（国际会计和报告标准 ISAR，1998）。它既有可能产生于合同的缔结和法律的要求，又有可能产生于“正常的经营实践、习惯和保持良好业务关系或公道行事的愿望”。前者形成企业的法定义务，后者形成企业的推定义务。企业有可能在不存在法定义务时负有推定义务，或者负有在法定义务基础上的推定义务。但与法定义务相比，推定义务的判定通常要困难得多，需要作出较多的判断。在确定企业是否承担了推定义务时，关键是看企业是否拥有避免结算义务的选择权，也就是说，如果企业几乎不可能或根本无法避免未来经济利益的流出，则说明企业存在推定义务。

或有事项准则所指的义务包括法定义务和推定义务。具体来说，法定

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

义务，是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常是企业在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。比如，企业与另外企业签订购货合同产生的义务，就属于法定义务。从事矿山开采、建筑施工、危险品生产以及道路交通运输等高危企业，按照国家有关规定提取的安全费，就属于法定义务。如果拟订中新法律的具体条款还未最终确定，并且仅当该法律基本确定会按草拟的文本颁布时才形成义务，该义务应视为法定义务。

推定义务，是指因企业的特定行为而产生的义务。企业的特定行为，泛指企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。由于以往的习惯做法，或通过这些承诺或公开的声明，企业向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期。例如，甲公司是一家化工企业，因扩大经营规模，到 A 国创办了一家分公司。假定 A 国尚未针对甲公司这类企业的生产经营可能产生的环境污染制定相关法律，因而甲公司的分公司对在 A 国生产经营可能产生的环境污染不承担法定义务。但是，甲公司为在 A 国树立良好的形象，自行向社会公告，宣称将对生产经营可能产生的环境污染进行治理。甲公司的分公司为此承担的义务就属于推定义务。

义务通常涉及指向的另一方。没有必要知道义务指向的另一方的身份，实际上义务可能是对公众承担的。通常情况下，义务总是涉及对另一方的承诺，但是，管理层或董事会的决定在资产负债表日并不一定形成推定义务，除非该决定在资产负债表日之前已经以一种相当具体的方式传达给受影响的各方，使各方形成了企业将履行其责任的合理预期。

原准则中所指义务只涵盖了法定义务，不包括推定义务。新准则中规范的义务包括法定义务和推定义务。由此可知，若只考虑法定义务，忽略推定义务将会导致预计负债确认范围的减小，最终影响或有事项披露的可靠性。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报5 关联方界定错误

关联方关系及其交易的披露，有助于会计信息使用者了解企业真实的财务状况和经营成果。《企业会计准则第36号——关联方披露》，规范关联方关系及其交易的披露。关联方一般是指有关联的各方，关联方关系是指有关联的各方之间存在的内在联系。关联方披露准则规定：一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。因此，关联方关系往往存在于控制或被控制、共同控制或被共同控制、施加重大影响或被施加重大影响的各方之间。

关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。在判断是否存在关联方关系时，尤其应当遵守实质重于形式的原则。关联方披露准则第三条是判断关联方关系是否存在的基本标准，界定了构成企业关联方关系的有关方面。下面根据关联方披露准则的规定，我们分别介绍构成企业关联关系的10种情况，并对其中一些情况中易出现的错误进行分析。

（1）该企业的母公司，不仅包括直接或间接地控制该企业的其他企业，也包括能够对该企业实施直接或间接控制的单位等。

① 某一个企业直接控制一个或多个企业。例如，母公司控制一个或若干个子公司，则母公司与子公司之间即为关联方关系。

② 某一个企业通过一个或若干个中间企业间接控制一个或多个企业。例如，母公司通过其子公司，间接控制子公司的子公司，表明母公司与其子公司的子公司存在关联方关系。

③ 某一个企业直接地和通过一个或若干中间企业间接地控制一个或多

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

个企业。例如，母公司对某一企业的投资虽然没有达到控股的程度，但由于其子公司也拥有该企业的股份或权益，母公司与其子公司对该企业的投资之和达到拥有该企业一半以上表决权资本的控制权的，表明母公司与该企业之间存在关联方关系。

（2）该企业的子公司，包括直接或间接地被该企业控制的其他企业，也包括直接或间接地被该企业控制的企业、单位、基金等特殊目的的实体。

（3）与该企业受同一母公司控制的其他企业。因为两个或多个企业有相同的母公司，对它们都具有控制能力，即两个或多个企业如果有相同的母公司，它们的财务和经营政策都由相同的母公司决定，各个被投资企业之间由于受相同母公司的控制，可能为自身利益而进行的交易受到某种限制。因此，关联方披露准则规定与该企业受同一母公司控制的两个或多个企业之间构成关联方关系。

（4）对该企业实施共同控制的投资方。这里的共同控制包括直接的共同控制和间接的共同控制。需要强调的是，对企业实施直接或间接共同控制的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间并不能仅仅因为共同控制了同一家企业而视为存在关联方关系。例如，A、B、C 三个企业共同控制 D 企业，从而 A 和 D、B 和 D 以及 C 和 D 成为关联方关系。如果不存在其他关联方关系，A 和 B、A 和 C 以及 B 和 C 之间不构成关联方关系。

（5）对该企业施加重大影响的投资方。这里的重大影响包括直接的重大影响和间接的重大影响。对企业实施重大影响的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间并不能仅仅因为对同一家企业具有重大影响而视为存在关联方关系。例如，A 企业和 C 企业均能够对 B 企业施加重大影响，如果 A 和 C 不存在其他关联方关系，则 A 和 C 不构成关联方关系。

（6）该企业的合营企业。合营企业，指按照合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业。合营企业的主要特点在于投资各方均不能对被投资企业的财务和经营政策单独作出决策，必须由投资各方共同作出

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

决策。因此，合营企业是以共同控制为前提的，两方或多方共同控制某一企业时，该企业则为投资者的合营企业。例如，A、B、C、D 企业各占 F 企业表决权资本的 25%，按照合同规定，投资各方按照出资比例控制 F 企业，由于出资比例相同，F 企业由 A、B、C、D 企业共同控制，在这种情况下，A 和 F、B 和 F、C 和 F 以及 D 和 F 之间构成关联方关系。

（7）该企业的联营企业。联营企业，指投资方对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营企业的企业。联营企业和重大影响是相联系的，如果投资者能对被投资企业施加重大影响，则该被投资企业视为投资者的联营企业。

（8）该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。

① 某一企业与其主要投资者个人之间的关系。例如，张某是 A 企业的主要投资者，则 A 企业与张某构成关联方关系。

② 某一企业与其主要投资者个人关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A 企业的主要投资者张某的儿子与 A 企业构成关联方关系。

（9）该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。通常情况下，企业关键管理人员负责制定战略目标、经营计划、指挥调度生产经营活动等，主要包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理以及行使类似职能的人员等。

① 某一企业与其关键管理人员之间的关系。例如，A 企业的总经理与 A 企业构成关联方关系。

② 某一企业与其关键管理人员关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A 企业总经理的儿子与 A 企业构成关联方关系。

（10）该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与企业的交易时可能影响该

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

个人或受该个人影响的家庭成员，例如父母、配偶、兄弟、姐妹和子女等。判断与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员是否为一个企业的关联方，应当视他们在处理与企业交易时的互相影响程度而定。对于这类关联方，应当根据主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员对两家企业的实际影响力具体分析判断。

① 某一企业与受该企业主要投资者个人控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间的关系。例如，A 企业的主要投资者 H 拥有甲企业 60% 的表决权资本，则 A 和甲存在关联方关系。

② 某一企业与受该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间的关系。例如，A 企业的主要投资者乙的妻子拥有 C 企业 60% 的表决权资本，则 A 和乙存在关联方关系。

③ 某一企业与受该企业关键管理人员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间的关系。例如，A 企业的关键管理人员 D 控制了丙企业，则 A 和丙存在关联方关系。

④ 某一企业与受该企业关键管理人员关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间的关系。例如，A 企业的财务总监 Y 的妻子是丁企业的董事长，则 A 和丁存在关联方关系。

错报 6　关联方关系及其交易的相关信息披露错误

接上例，除了上例中在界定关联方时易出现的错误外，由于与旧准则下的关联方披露相比，现行准则要求披露的内容有所增加。这就导致了另一种常见错误：关联方关系及其交易的相关信息披露不完整。

关联方披露准则要求，在企业财务报表中披露所有关联方关系及其交

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

易的相关信息，具体内容包括：

（1）企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与该企业之间存在控制关系的母公司和子公司有关的信息。

关联方关系存在于母公司和子公司之间的，应当披露母公司和所有子公司的名称，母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本（或实收资本、股本）及其变化，以及母公司对该企业或者该企业对子公司的持股比例和表决权比例。在披露母公司名称时，如果母公司不是该企业最终控制方的，还应当披露企业集团内对该企业享有最终控制权的企业（或主体）的名称。母公司和最终控制方均不对外提供财务报表的，还应当披露母公司之上与其最相近的对外提供财务报表的母公司名称。

（2）企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。

关联方关系的性质，是指关联方与该企业的关系，即关联方是该企业的子公司、合营企业、联营企业等；交易类型通常包括购买或销售商品、购买或销售商品以外的其他资产、提供或接受劳务、担保、提供资金（贷款或股权投资）、租赁、代理、研究与开发项目的转移、许可协议、代表企业或由企业代表另一方进行债务结算等；交易要素至少应当包括：交易的金额；未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息；未结算应收项目坏账准备金额；定价政策。关联方交易的金额应当披露相关比较数据。

关联方交易的披露应遵循重要性原则。对企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易，应当分别关联方以及交易类型披露；不具有重要性的，类型相似的非重大交易可合并披露，但以不影响财务报表阅读者正确理解企业财务状况、经营成果为前提。判断关联方交易是否重要，不应以交易金额的大小作为判断标准，而应当以交易对企业财务状况和经营成果的影响程度来确定。

（3）对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露。

合并财务报表是将集团作为一个整体来反映与其有关的财务信息，在

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

合并财务报表中，企业集团作为一个整体看待，企业集团内的交易已不属于交易，并且已经在编制合并财务报表时予以抵销。因此，关联方披露准则规定对外提供合并财务报表的，除了应按上述（1）、（2）的要求进行披露外，对于已经包括在合并范围内并已抵销的各企业之间的交易不予披露。

根据以上准则要求，我们将在披露关联方关系及其交易相关信息时易犯的错误归纳如下：

（1）与合并报表一同提供的母公司财务报表中不披露关联方关系及其交易的内容。

母公司的关联方范围和整个集团的关联方范围是不一致的。作为合并报表范围内的子公司，其关联方交易在编制合并报表时已经抵销，不用再作披露。作为随同合并报表一同提供的母公司报表，其关联方交易信息对理解母公司的经营状况有重要意义，因此通过披露母公司的关联方交易，可以提高财务报告的信息含量和有用性。

如果上市公司通过与其在合并财务报表范围之内的子公司进行不公平交易，从而通过内部交易向子公司转移利益，与母公司股东相比，子公司的其他股东获得了更加丰厚的投资回报；而这些少数股东往往与上市公司大股东有着微妙关系。

以某一上市公司为例。其近年来业绩不错，然而，其少数股东的净资产收益率远远高于母公司的股东们，且趋势不断扩大；同时，尽管公司的净利润有起有伏，少数股东损益却几乎没有波动。据市场人士分析，该公司间存在大量的内部交易，而这些交易母公司可能是高价买、低价卖，从而使得子公司的少数股东们在低风险下坐享高收益。

原准则不要求在与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中披露关联方交易，而新准则要求企业个别财务报表中应当披露所有关联方关系及其交易的相关信息，即与合并报表一同提供的母公司财务报表将披露关联方关系及其交易的内容；也就是说，母公司与子公司之间的内部交易从2007年开始也要进行披露；这时，通过内部交易向少数股东输送利益的行为将呈现于阳光之下，从而将难以推行。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（2）未披露未结算应收项目的比较信息。未结算应收项目的比较信息以及定价政策是揭示关联方交易公允性的重要辅助信息。企业在披露关联方交易信息的时候，必须通过披露关联方交易的总金额、未结算项目的金额、条款、条件以及关联方应收项目计提的坏账准备金额或取得担保的信息等。这些信息对于揭示企业销售的关联方依存度具有很大帮助。有的企业存在大量的非合并关联方销售，导致企业的销售能力高估，而这些收入又很难通过收取现金实现，最后变成纸上富贵。

证监会颁布的《公开发行证券公司信息披露规则》中曾一度规定披露上市公司前5名应收账款的客户名称，与关联方的信息比较分析就可对企业销售的关联方依存度进行判断。不幸的是，这一规定后来被取消，取而代之的是企业自主披露关联方销售比例。因此，披露关联方交易中的未结算项目便显得十分重要。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第7章 合并财务报表错报5例



全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

1. 合并财务报表概述

近年来，随着我国经济的高速发展，特别是在市场竞争日趋激烈情况下，企业集团不断形成和壮大，并积极参与国际竞争，截至目前，我国已有相当数量的企业集团跻身于世界500强。在新的形势下，客观上需要通过反映企业集团整体规模和状况的财务报告，以满足财务报告使用者作出科学决策的需要。

合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。与个别财务报表相比，合并财务报表反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体。合并财务报表的编制者或编制主体是母公司。合并财务报表以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易（以下简称内部交易）对合并财务报表的影响编制的。《企业会计准则第33号——合并财务报表》（以下简称合并财务报表准则）规范了合并财务报表的编制和列报。

本章着重讲解了合并财务报表合并范围的确定和合并财务报表的编制和列报等存在的问题和易犯的错误。

2. 合并财务报表的编制内容

根据《企业会计准则》的有关规定：凡设立于我国境内，拥有一个或一个以上子公司的母公司，应当编制合并财务报表，以综合反映母公司和子公司所形成的企业集团的经营成果、财务状况及其变动情况；母公司在编制合并财务报表时，应当将其所控制的境内外所有子公司纳入合并财务报表的合并范围：母公司拥有其过半数以上（不包括半数）权益性资本的被投资企业和其他被母公司所控制的被投资企业。母公司对于被投资企业虽然不持有其过半数以上的权益性资本，但母公司与被投资企业之间有下列情况之一的，应当将该被投资企业作为母公司的子公司，纳入合并财务报表的合并范围：

（1）通过与该被投资公司的其他投资者之间的协议，持有该被投资公

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

司半数以上表决权；

（2）根据章程或协议，有权控制企业的财务和经营政策；

（3）有权任免董事会等类似权力机构的多数成员；

（4）在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

合并财务报表包括下列内容：

（1）合并资产负债表，是指反映企业集团在某一特定日期财务状况的财务报表，由合并资产、负债和所有者权益各项目组成。

（2）合并利润表，合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。

（3）合并现金流量表，合并现金流量表是综合反映母公司及其所有子公司组成的企业集团在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。现金流量表作为一张主要报表已经为世界上一些主要国家的会计事务所采用，合并现金流量表的编制也成为各国会计实务的重要内容。

（4）合并所有者权益变动表。合并所有者权益变动表是反映构成企业集团所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的财务报表。合并财务报表准则规定，合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

3. 合并财务报表的编制程序

合并财务报表编制有其特殊的程序，主要包括如下几个方面：

（1）统一会计政策和会计期间。

在编制合并财务报表前，母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。同时，母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

持一致。子公司的会计期间与母公司不一致的，应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整；或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。

（2）编制合并工作底稿。

合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在合并工作底稿中，对母公司和子公司的个别财务报表各项目的金额进行汇总和抵销处理，最终计算得出合并财务报表各项目的合并金额。

（3）编制调整分录和抵销分录。

在合并工作底稿中编制调整分录和抵销分录，将内部交易对合并财务报表有关项目的影响进行抵销处理。编制抵销分录，进行抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将个别财务报表各项目的加总金额中重复的因素予以抵消。

在合并工作底稿中编制的调整分录和抵销分录，借记或贷记的均为财务报表项目（即资产负债表项目、利润表项目、现金流量表项目和所有者权益变动表项目），而不是具体的会计科目。比如，在涉及调整或抵销固定资产折旧、固定资产减值准备等均通过资产负债表中的“固定资产”项目，而不是“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目来进行调整和抵销。

（4）计算合并财务报表各项目的合并金额。

在母公司和子公司个别财务报表各项目加总金额的基础上，分别计算出合并财务报表中各资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目等的合并金额。其计算方法如下：资产类各项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销分录有关的借方发生额，减去该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定；负债类各项目和所有者权益类项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录有关的借方发生额，加上该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定；有关收入类各项目和有关所有者权益变动各项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录的借方发生额，加上该项目抵销分录的贷方发生额计算确定；有关费用类项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

分录的借方发生额，减去该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

（5）填列合并财务报表。

根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、费用类以及现金流量表中各项目的合并金额，填列生成正式的合并财务报表。

4. 新旧会计准则比较

合并财务报表准则是在对《企业会计制度》及有关合并财务报表相关规定（以下简称原制度）进行修订的基础上完成的，新准则与原制度相比，主要变化如下：

（1）调整了合并范围。

原制度规定非持续经营的所有者权益为负数的子公司、受所在国外汇管制及其他管制，资金调度受到限制的境外子公司、小规模的子公司和经营业务性质特殊的子公司（如银行、保险公司）不纳入合并财务报表的合并范围；合营企业采用比例合并法进行合并。

新准则规定小规模的子公司、经营业务性质特殊的子公司均纳入合并财务报表的合并范围；原采用比例合并法的合营企业应当改为权益法核算。

（2）改变了少数股东权益和少数股东损益的列示。

原制度规定少数股东权益在合并资产负债表中“负债”类项目与“所有者权益”类项目之间单列一类反映；少数股东损益在合并利润表中“净利润”项目之前列示。

新准则规定少数股东权益在合并资产负债表中作为所有者权益的组成部分在“所有者权益”类之下单独列示；少数股东损益作为合并利润表中“净利润”的组成部分单独列示。

（3）取消了“合并价差”项目。

原制度规定，母公司对子公司权益性资本投资项目的数额与子公司所有者权益中母公司所持有的份额进行抵销，如有差额在合并资产负债表中以“合并价差”项目在长期投资项目中单独反映（贷方余额时以负数反映）。对于长期投资中内部债券投资与应付债券抵销时发生的差额，也应

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

当作为合并价差处理。

新准则取消了合并资产负债表中“合并价差”项目，规定非同一控制下企业合并，母公司长期股权投资大于其在购买日子公司可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉，在“商誉”项目列示。内部债券投资与应付债券抵销时发生的差额，应当在合并利润表中“投资收益”项目或“财务费用”项目列示。

（4）资不抵债子公司超额亏损主要由母公司承担。

原制度规定，资不抵债的子公司发生的亏损，在长期股权投资采用权益法时，如果被投资单位发生亏损，投资企业应按持股比例计算应承担的份额，并冲减长期股权投资的账面价值。投资企业确认的亏损分担额，一般以长期股权投资减记至零为限。其未确认的被投资单位的亏损分担额，在编制合并财务报表时可以在合并财务报表的“未分配利润”项目上增设“未确认的投资损失”项目；同时，在利润表的“少数股东损益”项目下反映，这两个项目反映母公司未确认子公司的投资亏损额。

新准则规定子公司发生超额亏损应当分别情况进行处理：公司章程或协议规定少数股东有义务承担，并且少数股东有能力予以弥补的，少数股东权益也应当承担相应份额的亏损；公司章程或协议没有规定少数股东有义务承担的，该超额亏损应当由母公司承担，在“未分配利润”项目列示。但是，该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归属于母公司的所有者权益。

5. 新旧衔接

企业在首次执行企业会计准则时，应当根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定进行新旧准则衔接。

在首次执行日，对于原未纳入合并范围但按照合并财务报表准则规定应纳入合并范围的子公司，在上年度的比较合并财务报表中，企业应当将该子公司纳入合并范围；对于原已纳入合并范围但按照合并财务报表准则规定不应纳入合并范围的子公司，在上年度的比较合并财务报表中，企业

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

不应将该子公司纳入合并范围。

在合并报表中，对于合营双方投资占50%，结合其他条件确属于共同控制，不再采用比例合并法；如果根据企业的实际情况和公司章程、协议有关条款，合营一方实质上具有控制权的，控制方应当将其纳入合并报表。

上年度比较合并财务报表中列示的少数股东权益，应当按照合并财务报表准则的规定，在所有者权益类列示。

首次执行日之后，企业应当根据列示准则的规定编报合并财务报表。

错报1 合并范围界定错误

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。

1. 控制的定义

控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。控制通常具有如下特征：

（1）控制的主体是唯一的，不是两方或多方。即对被投资单位的财务和经营政策的提议不必要征得其他方同意，就可以形成决议并付诸实施。

（2）控制的内容主要是被控制方的财务和经营政策，这些财务和经营政策的控制一般是通过表决权来决定的。在某些情况下，也可以通过法定程序严格限制董事会、受托人或管理层对特殊目的主体经营活动的决策权，如规定除设立者或发起人外，其他人无权决定特殊目的主体经营活动的政策。

（3）控制的性质是一种权力或法定权力，也可以是通过公司章程或协议、投资者之间的协议授予的权力。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（4）控制的目的是为了获取经济利益，包括为了增加经济利益、维持经济利益、保护经济利益，或者降低所分担的损失等。

2. 母公司与子公司

企业集团由母公司和其全部子公司构成。如图7－1所示，假定P公司能够控制S公司，P公司和S公司构成了企业集团。如图7－2所示，假定P公司能够同时控制S1公司、S2公司、S3公司和S4公司，P公司和S1公司、S2公司、S3公司、S4公司构成了企业集团。母公司和子公司是相互依存的，有母公司必然存在子公司，同样，有子公司必然存在母公司。

（1）母公司。

母公司是指有一个或一个以上子公司的企业（或主体，下同）。从母公司的定义可以看出，母公司要求同时具备两个条件：

一是必须有一个或一个以上的子公司，即必须满足控制的要求，能够决定另一个或多个企业的财务和经营政策，并有据以从另一个或多个企业的经营活动中获取利益的权力。母公司可以只控制一个子公司，也可以同时控制多个子公司。

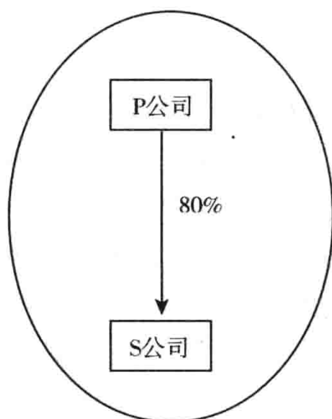


图7－1 企业集团1

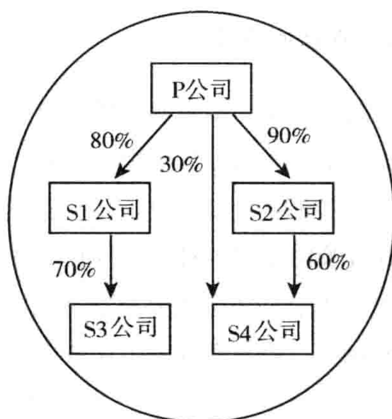


图7－2 企业集团2

如图7－1所示，假定P公司能够控制S公司，P公司是S公司的母公司。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

如图7－2所示，假定P公司能够同时控制S1公司、S2公司、S3公司和S4公司，P公司为S1公司、S2公司、S3公司和S4公司的母公司。

二是母公司可以是企业，如《公司法》所规范的股份有限公司、有限责任公司等；也可以是主体，如非企业形式的、但形成会计主体的其他组织，如基金等。

（2）子公司。

子公司是指被母公司控制的企业。如图6－1所示，假定P公司能够控制S公司，S公司是P公司的子公司。如图6－2所示，假定P公司能够同时控制S1公司、S2公司、S3公司和S4公司，S1公司、S2公司、S3公司和S4公司均为P公司的子公司。

3. 控制的具体应用

（1）母公司拥有其半数以上表决权的被投资单位应当纳入合并财务报表的合并范围。

通常情况下，当母公司拥有被投资单位半数以上表决权时，母公司就拥有对该被投资单位的控制权，能够主导该被投资单位的股东大会（或股东会，下同），特别是董事会，并对其生产经营活动和财务政策实施控制。因此，拥有被投资单位半数以上表决权，是母公司对其拥有控制权的明显标志，应将其纳入合并财务报表的合并范围。

母公司拥有被投资单位半数以上表决权，通常包括如下三种情况：

① 母公司直接拥有被投资单位半数以上表决权。如图6－1所示，P公司直接拥有S公司表决权的80%，这种情况下，S公司就成为P公司的子公司，P公司编制合并财务报表时，必须将S公司纳入其合并范围。

② 母公司间接拥有被投资单位半数以上表决权。间接拥有半数以上表决权，是指母公司通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上表决权。如图7－2所示，假定P公司拥有S1公司80%的表决权，而S1公司又拥有S3公司70%的表决权。在这种情况下，P公司作为母公司通过其子公司S1公司，间接拥有S3公司70%的表决权，从而S3公司也是P公司的子公司，P公司编制合并财务报表时，也应当将S3公司纳入其合并范围。需要

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

注意的是，P 公司间接拥有 S3 公司的表决权是以 S1 公司为 P 公司的子公司为前提的。

③ 母公司直接和间接方式合计拥有被投资单位半数以上表决权。直接和间接方式合计拥有半数以上表决权，是指母公司以直接方式拥有某一被投资单位半数以下的表决权，同时又通过其他方式如通过子公司拥有该被投资单位一部分的表决权，两者合计拥有该被投资单位半数以上的表决权。例如，如图 6－2 所示，P 公司拥有 S2 公司 90% 的表决权，拥有 S4 公司 30% 的表决权；S2 公司拥有 S4 公司 60% 的表决权。在这种情况下，S2 公司为 P 公司的子公司，P 公司通过子公司 S2 公司间接拥有 S4 公司 60% 的表决权，与直接拥有 30% 的表决权合计，P 公司共拥有 S4 公司 90% 的表决权，从而 S4 公司属于 P 公司的子公司，P 公司编制合并财务报表时，也应当将 S4 公司纳入其合并范围。

（2）母公司拥有其半数以下的表决权的被投资单位纳入合并财务报表的合并范围的条件。

① 在母公司拥有被投资单位半数以下表决权的情况下，如果母公司通过其他方式对被投资单位的财务和经营政策能够实施控制时，这些被投资单位也应作为子公司纳入其合并范围。

② 根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策。

③ 有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员。

④ 在被投资单位董事会或类似机构占多数表决权。

实际工作中，在判断母公司对子公司是否形成控制且将其纳入合并财务报表的合并范围时，不能仅仅根据投资比例而定，而应当贯彻实质重于形式的要求，即使母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，满足上述四个条件之一，视为母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，如果有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。

4. 所有子公司都应纳入母公司的合并财务报表的合并范围

母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。即只要是

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

由母公司控制的子公司，不论子公司的规模大小、子公司向母公司转移资金能力是否受到严格限制，也不论子公司的业务性质与母公司或企业集团内其他子公司是否有显著差别，都应当纳入合并财务报表的合并范围。

下列被投资单位不是母公司的子公司，不应当纳入母公司的合并财务报表的合并范围：

（1）已宣告被清理整顿的原子公司。

（2）已宣告破产的原子公司。

（3）母公司不能控制的其他被投资单位，如联营企业等。

错报 2 子公司超额亏损会计处理不当

原制度规定，资不抵债的子公司发生的亏损，在长期股权投资采用权益法时，如果被投资单位发生亏损，投资企业应按持股比例计算应承担的份额，并冲减长期股权投资的账面价值。投资企业确认的亏损分担额，一般以长期股权投资减记至零为限。其未确认的被投资单位的亏损分担额，在编制合并财务报表时可以在合并财务报表的“未分配利润”项目上增设“未确认的投资损失”项目；同时，在利润表的“少数股东损益”项目下反映，这两个项目反映母公司未确认子公司的投资亏损额。

新准则规定，子公司发生超额亏损应当分别情况进行处理：公司章程或协议规定少数股东有义务承担、并且少数股东有能力予以弥补的，少数股东权益也应当承担相应份额的亏损；公司章程或协议没有规定少数股东有义务承担的，该超额亏损应当由母公司承担，在“未分配利润”科目列示。但是，该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归属于母公司的所有者权益。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

因此，企业会计准则体系（2006）下编制的合并财务报表，如沿用原准则（制度）下编制合并财务报表的思路，即采用按权益法调整后再抵销调整的方法的，则与原准则（制度）下编制合并报表的抵销分录相比：

（1）原贷记的“未确认的投资损失”科目，可按母公司、少数股东分担情况，转为贷记“未分配利润”科目及“少数股东收益”科目。

（2）原借记的“累计未确认的投资损失”项目，可按母公司、少数股东分担情况，转为借记“未分配利润”科目及“少数股东损益”科目，但是，归属于母公司承担的、以前年度“累计未确认的投资损失”部分，应转为借记“期初未分配利润”科目。

错报 3　母子公司合并资产负债表中抵消项目处理不当

合并资产负债表是以母公司和子公司的个别资产负债表为基础编制的。个别资产负债表则是以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，它从母公司本身或从子公司本身的角度对自身的财务状况进行反映。这样，对于内部交易，从发生内部交易的企业来看，发生交易的各方都在其个别资产负债表中进行了反映。例如，企业集团母公司与子公司之间发生的赊购赊销业务，对于赊销企业来说，应确认营业收入、结转营业成本、计算营业利润，并在其个别资产负债表中反映为应收账款；而对于赊购企业来说，在内部购入的存货未实现对外销售的情况下，则在其个别资产负债表中反映为存货和应付账款。在这种情况下，作为反映企业集团整体财务状况的合并资产负债表，必须将这些重复计算的因素予以扣除，对这些重复的因素进行抵销处理。这些需要扣除的重复因素，就是合并财务报表编制时需要进行抵销处理的项目。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的，主要有如下项目：

（1）长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理。

母公司对子公司进行的长期股权投资，一方面反映为长期股权投资以外的其他资产的减少；另一方面反映为长期股权投资的增加，在母公司个别资产负债表中作为资产类项目中的长期股权投资列示。子公司接受这一投资时，一方面增加资产，另一方面作为实收资本（或股本，下同）处理；在其个别资产负债表中一方面反映为实收资本等的增加，另一方面反映为相对应的资产的增加。从企业集团整体来看，母公司对子公司进行的长期股权投资实际上相当于母公司将资本拨付下属核算单位，并不引起整个企业集团的资产、负债和所有者权益的增减变动。因此，编制合并财务报表时，应当在母公司与子公司财务报表数据简单相加的基础上，将母公司对于公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目予以抵销。

子公司所有者权益中不属于母公司的份额，即子公司所有者权益中抵销母公司所享有的份额后的余额，在合并财务报表中作为“少数股东权益”处理。在合并资产负债表中，“少数股东权益”项目应当在“所有者权益”项目下单独列示。

（2）内部债权与债务的抵销处理。

母公司与子公司、子公司相互之间的债权和债务项目，是指母公司与子公司、子公司相互之间因销售商品、提供劳务以及发生结算业务等原因产生的应收账款与应付账款、应收票据与应付票据、预付账款与预收账款、其他应收款与其他应付款、持有至到期投资与应付债券等项目。发生在母公司与子公司、子公司相互之间的这些项目，企业集团内部企业的一方在其个别资产负债表中反映为资产，而另一方则在其个别资产负债表中反映为负债。但从企业集团整体角度来看，它只是内部资金运动，既不能增加企业集团的资产，也不能增加负债。为此，为了消除个别资产负债表直接加总中的重复计算因素，在编制合并财务报表时应当将内部债权债务项目予以抵销。

在应收账款计提坏账准备的情况下，某一会计期间坏账准备的金额是以当期应收账款为基础计提的。在编制合并财务报表时，随着内部应收账

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

款的抵销，与此相联系也须将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销。内部应收账款抵销时，其抵销分录为：借记“应付账款”科目，贷记“应收账款”科目；内部应收账款计提的坏账准备抵销时，其抵销分录为：借记“应收账款——坏账准备”科目，贷记“资产减值损失”科目。

【例】 甲公司2014年个别资产负债表中应收账款475万元为2014年向乙公司销售商品发生的应收销货款的账面价值，甲公司对该笔应收账款计提的坏账准备为25万元。甲公司2014年个别资产负债表中应付账款500万元系2014年向乙公司购进商品存货发生的应付购货款。

在编制合并财务报表时，应将内部应收账款与应付账款相互抵销；同时还应将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，其抵销分录为：

借：应付账款　　5 000 000

　　贷：应收账款　　5 000 000

借：应收账款——坏账准备　　250 000

　　贷：资产减值损失　　250 000

在连续编制合并财务报表进行抵销处理时，首先，将内部应收账款与应付账款予以抵销，即按内部应收账款的金额，借记“应付账款”科目，贷记“应收账款”科目。其次，应将上期资产减值损失中抵销的内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，即按上期资产减值损失项目中抵销的内部应收账款计提的坏账准备的金额，借记“应收账款——坏账准备”科目，贷记“未分配利润——年初”科目。最后，对于本期个别财务报表中内部应收账欺相对应的坏账准备增减变动的金额也应予以抵销，即按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的增加额，借记“应收账款——坏账准备”科目，贷记“资产减值损失”科目，或按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的减少额，借记“资产减值损失”科目，贷记“应收账款——坏账准备”科目。

（3）存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理。

存货价值中包含的未实现内部销售损益是由于企业集团内部商品购销、劳务提供活动所引起的。在内部购销活动中，销售企业将集团内部销

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

售作为收入确认并计算销售利润。而购买企业则是以支付购货的价款作为其成本入账；在本期内未实现对外销售而形成期末存货时，其存货价值中也相应地包括两部分内容：一部分为真正的存货成本（即销售企业销售该商品的成本）；另一部分为销售企业的销售毛利（即其销售收入减去销售成本的差额）。对于期末存货价值中包括的这部分销售毛利，从企业集团整体来看，并不是真正实现的利润。因为从整个企业集团来看，集团内部企业之间的商品购销活动实际上相当于企业内部物资调拨活动，既不会实现利润，也不会增加商品的价值。正是从这一意义上来说，将期末存货价值中包括的这部分销售企业作为利润确认的部分，称为未实现内部销售损益。因此，在编制合并资产负债表时，应当将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。编制抵销分录时，按照集团内部销售企业销售该商品的销售收入，借记“营业收入”科目，按照销售企业销售该商品的销售成本，贷记“营业成本”科目，按照当期期末存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，贷记“存货”科目。

【例】 乙公司2014年向甲公司销售商品1 000万元，其销售成本为800万元，该商品的销售毛利率为20%。乙公司购进的该商品2014年全部未实现对外销售而形成期末存货。

在编制2014年合并财务报表时，应进行如下抵销处理：

借：营业收入	10 000 000	
贷：营业成本		10 000 000
借：营业成本	2 000 000	
贷：存货		2 000 000

在连续编制合并财务报表的情况下，首先必须将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额；然后再对本期内部购进存货进行抵销处理，其具体抵销处理程序和方法如下：

（1）将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响进行抵销。即按照上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“未分配利润——年初”科目，贷记“营业

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

成本”科目。

(2) 对于本期发生内部购销活动的，将内部销售收入、内部销售成本及内部购进存货中未实现内部销售损益予以抵销。即按照销售企业内部销售收入的金额，借记“营业收入”科目，贷记“营业成本”科目。

(3) 将期末内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。对于期末内部购买形成的存货（包括上期结转形成的本期存货），应按照购买企业期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“营业成本”科目，贷记“存货”科目。

(4) 内部固定资产交易的抵销处理。内部固定资产交易是指企业集团内部发生交易的一方与固定资产有关的购销业务。对于企业集团内部固定资产交易，根据销售企业销售的是产品还是固定资产，可以将其划分为两种类型：第一种类型是企业集团内部企业将自身生产的产品销售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用；第二种类型是企业集团内部企业将自身的固定资产出售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用。此外，还有另一类型的内部固定资产交易，即企业集团内部企业将自身使用的固定资产出售给企业集团内的其他上企业作为普通商品销售。这种类型的固定资产交易，在企业集团内部发生得极少，一般情况下发生的金额也不大。

在第一种类型的内部固定资产交易的情况下，即企业集团内部的母公司或子公司将自身生产的产品销售给企业集团内部的其他企业作为固定资产使用，这种类型的内部固定资产交易发生得比较多，也比较普遍。以下重点介绍这种类型的内部固定资产交易的抵销处理。

与存货的情况不同，固定资产的使用寿命较长，往往要跨越几个会计年度。对于内部交易形成的固定资产，不仅在该内部固定资产交易发生的当期需要进行抵销处理，而且在以后使用该固定资产的期间也需要进行抵销处理。固定资产在使用过程中是通过折旧的方式将其价值转移到产品价值之中，由于固定资产按原价计提折旧，在固定资产原价中包含未实现内部销售损益的情况下，每期计提的折旧费中也必然包含着未实现内部销售损益的金额，由此也需要对该内部交易形成的固定资产每期

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

计提的折旧费进行相应的抵销处理。同样，如果购买企业对该项固定资产计提了固定资产减值准备，由于固定资产减值准备是按原价为基础进行计算确定的，在固定资产原价中包含未实现内部销售损益的情况下，对该项固定资产计提的减值准备中也必然包含着未实现内部销售损益的金额，由此也需要对该内部交易形成的固定资产计提的减值准备进行相应的抵销处理。

【例】 甲公司以300万元的价格将其生产的产品销售给乙公司，其销售成本为270万元，因该内部固定资产交易实现的销售利润30万元。乙公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按300万元入账。假设乙公司对该固定资产按3年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。该固定资产交易时间为2014年1月1日，本章为简化抵销处理，假定乙公司该内部交易形成的固定资产按12个月计提折旧。

本例有关抵销处理如下：

（1）与该固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：营业收入	3 000 000	
贷：营业成本		2 700 000
固定资产		300 000

（2）该固定资产当期多计提折旧额的抵销。该固定资产折旧年限为3年，原价为300万元。预计净残值为0，当年计提的折旧额为100万元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价计提的折旧额为90万元，当期多计提的折旧额为10万元。本例中应当按10万元分别抵销管理费用和累计折旧。

借：固定资产——累计折旧	100 000	
贷：管理费用		100 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额减少10万元，管理费用减少10万元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为90万元，该固定资产当期计提的折旧费为90万元。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

错报4 母子公司合并利润表中抵消项目处理不当

合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。

利润表作为以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，分别从母公司本身和子公司本身反映其在一定会计期间的经营成果。在以其个别利润表为基础计算的收入和费用等项目的加总金额中，也必然包含有重复计算的因素，因此，编制合并利润表时，也需要将这些重复的因素予以剔除。编制合并利润表时需要进行抵销处理的，主要有如下项目：

1. 内部营业收入和内部营业成本的抵销处理

内部营业收入是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的商品销售（或劳务提供，下同）活动所产生的营业收入。内部营业成本是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的销售商品的营业成本。

在企业集团内部母公司与子公司、子公司之间发生内部购销交易的情况下，母公司和子公司都从自身的角度，以自身独立的会计主体进行核算反映其损益情况。从销售企业来说，以其内部销售确认当期销售收入并结转相应的销售成本，计算当期内部销售商品损益。从购买企业来说，其购进的商品可能用于对外销售，也可能是作为固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产使用。在购买企业将内部购进的商品用于对外销售时，可能出现以下三种情况：第一，内部购进商品全部实现对外销售；第二，内部购进的商品全部未实现销售，形成期末存货；第三，内部购进的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

商品部分实现对外销售、部分形成期末存货。在购买企业将内部购进的商品作为固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产使用时，则形成其固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产。因此，对内部销售收入和内部销售成本进行抵销时，应分别不同的情况进行处理。

（1）母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末全部实现对外销售。在这种情况下，从销售企业来说，销售给企业集团内其他企业的商品与销售给企业集团外部企业情况下的会计处理相同，即在本期确认销售收入、结转销售成本、计算销售商品损益，并在其个别利润表中反映；对于购买企业来说，一方面要确认向企业集团外部企业的销售收入；另一方面要结转销售内部购进商品的成本，在其个别利润表中分别作为营业收入和营业成本反映，并确认销售损益。这也就是说，对于同一购销业务，在销售企业和购买企业的个别利润表中都作了反映。但从整个企业集团来看，这一购销业务只是实现了一次对外销售，其销售收入只是购买企业向企业集团外部企业销售该产品的销售收入，其销售成本只是销售企业向购买企业销售该商品的成本。销售企业向购买企业销售该商品实现的收入属于内部销售收入，相应地，购买企业向企业集团外部企业销售该商品的销售成本则属于内部销售成本。因此在编制合并利润表时，就必须将重复反映的内部营业收入与内部营业成本予以抵销。

【例】 假设P公司2014年利润表的营业收入中有3 500万元，系向S公司销售产品取得的销售收入，该产品销售成本为3 000万元。S公司在本期将该产品全部售出，其销售收入为5 000万元，销售成本为3 500万元，并分别在其利润表中列示。

对此，编制合并利润表将内部销售收入和内部销售成本予以抵销时，应编制如下抵销分录：

借：营业收入　　　　3 500

　　贷：营业成本　　　　3 500

（2）母公司与子公司、子公司之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货的抵销处理。

在内部购进的商品未实现对外销售的情况下，其抵销处理参见本章第

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

二节有关“存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销”的内容。

（3）母公司与子公司、子公司之间销售商品，期末部分实现对外销售、部分形成期末存货的抵销处理。

即内部购进的商品部分实现对外销售、部分形成期末存货的情况，可以将内部购买的商品分解为两部分来理解：一部分为当期购进并全部实现对外销售；另一部分为当期购进但未实现对外销售而形成期末存货。

2. 内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理

编制合并资产负债表时，需要将内部应收账款与应付账款相互抵销，与此相适应需要将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销。相关抵销处理参见本章第二节有关“应收账款与应付账款的抵销处理”的内容。

3. 内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销处理

企业集团内部母公司与子公司之间子公司相互之间可能发生相互持有对方债券的内部交易。在持有母公司或子公司发行的企业债券（或公司债券，下同）的情况下，发行债券的企业计付的利息费用作为财务费用处理，并在其个别利润表“财务费用”项目中列示；而持有债券的企业，将购买的债券在其个别资产负债表“持有至到期投资”（本章为简化合并处理，假定购买债券的企业将该债券投资归类为持有至到期投资）项目中列示，当期获得的利息收入则作为投资收益处理，并在其个别利润表“投资收益”项目中列示。在编制合并财务报表时，应当在抵销内部发行的应付债券和持有至到期投资等内部债权债务的同时，将内部应付债券和持有至到期投资相关的利息费用与投资收益（利息收入）相互抵销，即将内部债券投资收益与内部发行债券的利息费用相互抵销。

4. 内部持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

内部投资收益是指母公司对子公司或子公司对母公司、子公司相互之间的长期股权投资的收益，即母公司对子公司的长期股权投资在合并工作底稿中按权益法调整的投资收益，实际上就是子公司当期营业收入减去营

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

业成本和期间费用、所得税费用等后的余额与其持股比例相乘的结果。

在子公司为全资子公司的情况下，母公司对某一子公司在合并工作底稿中按权益法调整的投资收益，实际上就是该子公司当期实现的净利润。编制合并利润表时，需要将子公司的营业收入、营业成本和期间费用视为母公司本身的营业收入、营业成本和期间费用同等看待，与母公司相应的项目进行合并，因此，编制合并利润表时，母公司必须将对子公司长期股权投资收益予以抵销，同时，相应地应当将子公司的个别所有者权益变动表中本年利润分配各项目的金额，包括提取盈余公积、对所有者（或股东）的分配和期末未分配利润的金额都必须予以抵销。在子公司为全资子公司的情况下，子公司本期净利润就是母公司本期对子公司长期股权投资按权益法调整的投资收益。

假定子公司期初未分配利润为零，子公司本期净利润就是子公司本期可供分配的利润，是本期子公司利润分配的来源，而子公司本期利润分配的金额与期末未分配利润的金额则是本期利润分配的结果。母公司对子公司的长期股权投资按权益法调整的投资收益正好与子公司的本年利润分配项目相抵销。在子公司为非全资子公司的情况下，母公司本期对子公司长期股权投资按权益法调整的投资收益与本期少数股东损益之和就是子公司本期净利润，同样假定子公司期初未分配利润为零，母公司本期对子公司长期股权投资按权益法调整的投资收益与本期少数股东损益之和，正好与子公司本年利润分配项目相抵销。

错报5 母子公司会计政策和会计期间没有统一

合并报表准则规定，合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表为基础，根据其他有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制。在合并工作底稿中，按权益法调整对子公司的长期股权投资时，应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》所规定的权益法进行调整。合并报表准则也允许企业直接在对子公司的长期股权投资采用成本法核算的基础上编制合并财务报表，但是所生成的合并财务报表应当符合合并报表准则的相关规定。

编制合并资产负债表时，首先需要将对子公司的长期股权投资按照权益法进行调整。在合并工作底稿中应编制的调整分录为：对于应享有子公司当期实现净利润的份额，借记“长期股权投资”项目，贷记“投资收益”项目，按照应承担子公司当期发生的亏损，借记“投资收益”项目，贷记“长期股权投资”项目。对于当期收到子公司分派的现金股利或利润，借记“投资收益”项目，贷记“长期股权投资”项目。在持股比例不变的情况下，对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动，母公司按照应享有或应承担的份额，借记或贷记“长期股权投资”项目，贷记或借记“资本公积”项目。

【例】2014年1月1日，P公司以银行存款3 000万元取得S公司80%的股份（假定P公司与S公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并）。P公司备查簿中记录的S公司在2014年1月1日可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。其他有关资料如下：

（1）2014年1月1日，S公司所有者权益总额为3 500万元，其中实收资本为2 000万元；资本公积为1 500万元，盈余公积为0元，未分配利润为0元。

（2）2014年，S公司实现净利润1 000万元，年末未分配利润1 000万元。S公司因持有的可供出售金融资产的公允价值上升计入当期资本公积的金额为100万元（该金额为扣除相关的所得税影响后的净额。可供出售金融资产当期公允价值上升总额为149.25万元，S公司适用的所得税税率为33%，应确认递延所得税负债49.25万元）。

2014年12月31日，S公司所有者权益总额为4 600万元，其中实收资本为2 000万元，资本公积为1 600万元，盈余公积为0万元，未分配利

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

润为1 000 万元。

(3) P公司与S公司个别资产负债表如表7－1和表7－2所示。

表7－1 资产负债表

编制单位：P公司　　2014年12月31日　　单位：万元

资产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	1 000	3 000	应付票据	1 000	1 000
应收票据	3 400	3 000	应付账款	3 000	2 000
其中：应收S公司票据	400		预收账款	200	300
应收账款	1 800	1200	其中：预收S公司账款	100	
其中：应收S公司账款	475		应付职工薪酬	1 000	2 100
预付账款	770		应交税费	800	1 000
存货	1 000	3 800	流动负债合计	6 000	6 400
其中：向S公司购入存货	1 000		非流动负债：		
流动资产合计	7 970	11 100	长期借款	2 000	2 000
非流动资产：			应付债券	600	600
持有至到期投资	200	200	非流动负债合计	2 600	2 600
其中：持有S公司债券	200	200	负债合计	8 600	9 000
可供出售金融资产			所有者权益（股东权益）：		
长期股权投资	4 700	1 700	实收资本（股本）	4 000	4 000
其中：对S公司投资	3 000		资本公积	800	800
固定资产	4 100	3 300	盈余公积	1 000	732
其中：向S公司购入固定资产	300		未分配利润	3 200	2 468
无形资产	630	700	所有者权益（股东权益）合计	9 000	8 000
非流动资产合计	9 630	5 900			
资产总计	17 600	17 000	负债和所有者权益总计	17 600	17 000

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 7－2 资产负债表

编制单位：S 公司　　2014 年 12 月 31 日　　单位：万元

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	500	300	应付票据	400	300
应收票据	300	100	其中：应付票据——P 公司	400	
应收账款	1 360	600	应付账款	500	600
预付账款	400		其中：应付 P 公司账款	500	
其中：预付 P 公司账款	100		预收账款		50
存货	1 100	2 900	应付职工薪酬	100	350
流动资产合计	3 660	3 900	应交税费	60	200
非流动资产：			流动负债合计	1 060	1 500
持有至到期投资			非流动负债：		
其中：持有 S 公司债券			长期借款	650. 75	700
可供出售金融资产	800	650. 75	应付债券	200	200
长期股权投资			其中：应付债券——P 公司	200	200
固定资产	2 100	1 349. 25	递延所得税负债	49. 25	0
无形资产			非流动负债合计	900	900
非流动资产合计	2 900	2 000	负债合计	1 960	2 400
			所有者权益（股东权益）：		
			实收资本（股本）	2 000	2 000
			资本公积	1 600	1500
			其中：可供出售金融资产公允价值变动		
			盈余公积	0	0
			未分配利润	1 000	0
			所有者权益（股东权益）合计	4 600	3 500
资产总计	6 560	5 900	负债和所有者权益总计	6 560	5 900

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（4）假定S公司采用的会计政策和会计期间与P公司一致。

分析与说明：

P公司在编制2014年合并资产负债表时，因其对S公司的长期股权投资日常核算采用成本法，首先应当按照权益法进行调整，在合并工作底稿中应作的调整分录如下（单位：万元）：

（1）确认P公司在2014年S公司实现净利润1 000万元中所享有的份额800万元：

借：长期股权投资——S公司　　8 000 000

　　贷：投资收益——S公司　　8 000 000

（2）对于S公司所有者权益中除留存收益外其他权益变动，在按照权益法调整时，应一方面调整长期股权投资的账面价值，同时调整P公司的资本公积：

借：长期股权投资——S公司　　8 000 000

　　贷：资本公积——其他资本公积　　8 000 000

确认P公司在2014年S公司除净损益以外所有者权益的其他变动中所享有的份额80万元。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第 8 章　财务侦查案例



全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

案例1 虚增主营收入粉饰业绩

1. 利用应收账款虚构销售收入

我国上市公司财务报表一个突出的特点是“应收账款”居高不下，呈现出高速增长的态势。2001 年中期应收账款高居榜首的中石化高达 163.16 亿元，相当于上半年净利润 81 亿元的 2 倍；天津汽车为 37 亿，比上年同期增长 60.87%。而且，多数上市公司应收账款增长幅度远远超过其主营业务收入的增长幅度。如九芝堂的主营业务利润比上年同期增长 50.18%，但其应收账款却比上年同期增长 318%。高额应收账款的背后到底隐藏了什么呢?

应收账款是企业因销售商品、产品或提供劳务而形成的债权。利用应收账款粉饰利润具有易于操纵和隐蔽性强的两大特点：

（1）应收账款的变化可以直接导致公司主营业务收入的变化，从而影响最终利润。

（2）应收账款的增加是一种隐性操纵，采用这种方式不需要披露，容易隐藏，很难通过对财务报表的分析查清特定的原因。因此，应收账款已成为上市公司对利润进行操纵的主要手段之一。

【例】1997 年主营规模和资产收益率等指标在深沪上市的所有商业公司中均排序第一的郑百文公司，1999 年有效资产不足 6 亿元，亏损已突破 15 亿元，其中 1999 年一年亏损 9.8 亿元，拖欠银行债务高达 25 亿元，与两年前火爆全国的情景形成了强烈反差，企业已陷入生死两难、跌落穷途末路的境地。

据郑百文公司的财务人员介绍，在郑百文的全部资产中，一直是流动

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

资产的比重最大，而在流动资产中，又是应收账款的比重最大，这里面的秘密都来源于造假。郑百文变亏为“赢”的常用招数是，让厂家以“欠商品返利款未付”形式向郑百文打欠条，少则几百万，多则上千万，然后据此以应收款的名目做成赢利入账，把亏损变为盈利。同时，为了避免以后的债务纠纷，郑百文还必须与厂家签订另外一个补充协议，明确指出所打欠条只是“朋友帮忙”，供郑百文做账用，不作为还款依据，不具有法律效力。

表 8－1 郑百文 1995～1997 年报部分财务数据

单位：亿元

项目/年限	1995	1996	1997
应收账款	0.49	2.51	9.11
主营业务收入	13.78	34.82	70.46
赊账比率	3.56%	7.21%	12.93%
应收账款周转率	25.98	23.35	12.91

这一作假手段从郑百文 1995、1996、1997 年三年的财务报表中可见一斑（如表 8－1 所示）：三年内应收账款大幅增加，企业主营业务收入也出现高速增长，而应收账款周转率却出现下滑，尤其 1997 年不正常地大幅降低。这无疑在一定程度上表明公司靠大量应收账款撑起的高额利润有着值得怀疑的地方。

【例】银广夏，其在 2001 年前的赊销比率一直居高不下，且增长迅速，2001 年中期为 2.55，比去年同期的 0.77 增长了 231.17%，比期初的 0.60 增长了 325%，由此看来，公司的主营业务收入在很大程度上依赖于应收账款。

而从其财务数据来看（如表 8－2 所示）：

1999 年公司应收账款净额出现了高速增长，增幅达 84.44%，净利润也增长了 43.82%，但是经营活动现金流入出现负增长，为－16.57%。2000 年，公司净利润出现高速增长，期末应收账款也增长了 54.22%，达 8.96 亿元，而经营活动现金流入仅为 5.82 亿元，表明构成主营业务收入主要来源的应收账款的实际返还情况值得怀疑，公司具有虚构销售的潜在嫌疑。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 8-2 银广夏 1998～2000 年报部分财务数据

单位：亿元

年限/项目	净利润		应收账款净额		经营活动现金流入	
	数额	增幅（%）	数额	增幅（%）	数额	增幅（%）
1998	0.89	-	3.15	-	5.07	-
1999	1.28	43.82	5.81	84.44	4.23	-16.57
2000	4.18	237.56	8.96	54.22	5.82	37.89

由以上案例，我们可以看到，对应收账款的分析不应是孤立的，而是要结合利润表和现金流量表来进行综合分析。与应收账款直接相关的会计科目是利润表中的主营业务收入和现金流量表中的经营活动现金流入。此外，与提取应收账款坏账准备有关的还有坏账准备、管理费用等科目。值得注意的是，财务报表附注中披露的应收账款账龄、坏账可收回情况、关联方购销活动等说明都是不可忽视的重要内容。

反映应收账款与主营业务收入关系的赊销比率是一个重要指标，它的较大变动或比值较高，表明企业的主营业务收入主要依赖于应收账款。而赊销收入存在很大的不确定性，它的可收回性将极大地影响当期盈利的质量。因此，这就在一定程度上存在企业利润操纵行为的可能。接下来进一步用应收账款周转率这一指标来衡量赊销收入的可收回性和周转速度。应收账款周转率高，说明企业收款速度快，偿债能力强。其不正常的大幅降低，表明企业的资金回笼和周转存在一定问题，这些问题如果没有恰当披露，就存在财务报表陷阱的可能。

2. 利用关联购销，低买高卖

在上市公司粉饰业绩的众多方式中，关联交易是一种较常用的手法。我国上市公司的独立性较差，上市公司的关联交易活动有泛滥的趋势。由于关联方之间的交易可能不存在竞争性的、自由交易的条件，

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

而且交易双方的关系常常以一种微妙的方式影响交易，关联交易往往不是建立在公平交易的基础上。因此，关联方之间通过不公平交易可以达到粉饰财务报告，欺骗报告使用者的目的。如果上市公司对关联交易信息作虚假披露、掩盖实情，则对中小股东的合法权益损害更为严重。

关联购销活动是关联方交易的一种常见方式，主要手段是上市公司从关联公司低价采购原材料，再把产品高价卖给关联公司。尤其在上市公司面临亏损摘牌的风险时，母公司常常会解囊相救，以不合理的高价大量购买上市公司的产品，并以较低的价格向其销售原材料，以避免股票被特别处理或停牌等的处罚。如苏三山 1997 年一笔对母公司关联交易的销售收入高达 1.6 亿元，净利润则达 2 000 万元，仅此一笔就占 1997 年利润总额的 235%。2001 年中期华北制药厂应收账款高达 26.25 亿元，基本上是与华药集团子公司发生的。济南轻骑多年来产品销售和原材料采购一直是由大股东实现的。可见上市公司的购销活动有很大一块来源于关联交易所作的账面调整，这些关联交易已成为上市公司粉饰利润的调节器。

案例 2 调整非主营性收入虚增利润

1. 调整其他业务利润，主业亏损副业补

其他业务利润是指企业经营主营业务以外的其他业务活动所产生的利润。虽然其他业务并不属于企业的主要经营业务，但对于一些公司而言，它对公司总体利润的贡献却不可小视。如 1997 年，ST 猴王公司在经营急剧下滑的情况下，为了能够挤上增发 B 股的班车，把自己的原值不过

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

3 500 万元的两处房屋以高达 2 000 万元的年租金租给集团。1998 年，ST 猴王其他业务利润高达 1 833.56 万元，占利润总额的 40.86%，利润作假达到了极点。

2. 调整营业外收入，堤内损失堤外补

营业外收入是指与企业生产经营活动没有直接关系的各种收入。它不是由企业经营资金耗费所产生的，不需要企业付出代价，实际上是一种纯收入，不可能也不需要与有关费用进行配比。营业外收入也常常成为利润的“调节器”，如东方航空公司 1999 年因成本费用增幅较大，营业利润出现亏损，但当年因出售飞机获得 6.7 亿元的收益，营业外收入增长 1 537.66%，成为公司扭转亏损局面的关键。

采用主营业务利润除以总利润的比率来分析利润的构成因素，以检验企业获利能力与经营成果。如果比率接近 1，则说明公司主营业务具有主体性的地位；如果比率远小于 1，则说明企业主营业务缺乏效益，这时的高额利润并不能够代表企业的真实盈利水平，相反，企业还存在用非主营性业务来包装利润的可能；如果比率大于 1，则说明其他业务、投资收益或营业外收支的亏损很大，但还不能与主营业务收入的盈利相抵。表 8－3 中的数据采用 2001 年 A 股上市公司中报数据，计算结果中剔除了利润总额为负数的公司，选取比率小于 50% 的 16 家公司。

从表 8－3 中我们看到，2001 年中期，深华发 A、九江化纤、长江控股、ST 海洋四家公司在主营业务出现亏损的情况下，利用非主营性收入，成功实现扭亏为盈。其他如粤华电 A、旭飞实业、长江通信、宝石 A、华侨城 A、首创股份、爱建股份、世茂股份、金杯汽车、盐田港 A、圣方科技、飞乐股份 12 家公司虽然主营业务出现盈利，但占总利润的比重很小，还不到 50%，说明公司的盈利主要依赖于非主营性业务，经营前景不容乐观。如圣方科技，2001 年中期主营业务利润占利润总额比率仅为 0.49，在主营业务利润同比下降 75.71% 的情况下，净利润仅下降了 36.37%，其他业务利润 4 361 万元，其中超能电器的无形资产转让产生了 4 347 万元利润。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 8-3 2001 年中期主营业务利润率比率排名

单位：万元

序号	证券代码	证券简称	主营业务利润	利润总额	比率
1	0020	深华发 A	-210	162	-129.7%
2	0650	九江化纤	-79	122	-64.4%
3	600137	长江控股	-94	1 191	-79%
4	0658	ST 海洋	-78	1 301	-6%
5	0532	粤华电 A	12	1 859	0.6%
6	0526	旭飞实业	53	1062	5%
7	600345	长江通信	26 100	11 633	23.2%
8	0413	宝石 A	1 463	6 149	23.8%
9	0069	华侨城 A	2 612	9 866	26.5%
10	600008	首创股份	7 615	22 835	33.3%
11	600643	爱建股份	2 517	70 289	35.8%
12	600823	世茂股份	895	2 318	38.6%
13	600609	金杯汽车	5 411	12 639	42.8%
14	0088	盐田港 A	9 119	19 123	47.7%
15	0620	圣方科技	1 274	2 575	49.5%
16	600654	飞乐股份	1 810	3 642	49.7%

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

案例3 虚减成本和费用

1. 利用存货，调整销售成本

“存货”是指企业在生产经营过程中为销售或耗用而储存的各种有形资产，是企业流动资产的一项重要内容，直接对应于利润表中的主营业务成本项目，因此该科目的变化对企业损益、资产总额、所有者权益和所得税数额都能产生一定影响。上市公司若采用不适当的方法计价或任意分摊存货成本，就可能降低销售成本，增加营业利润：首先，存货计价的方法不同，对企业财务状况、盈亏情况会产生不同的影响。期末存货计价过高或期初存货计价过低，当期收益都可能因此而增加；反之亦然。所以，存货计价方法的变更可以产生一定的利润调整空间。如南洋实业的1997年报显示，由于发出存货的计价方法由原来的加权平均法改为先进先出法，公司的销售毛利率由1996年的17.6%上升到1997年的18.9%。由于销售毛利率的变化，使得公司1997年的主业利润增加了2 474万元。其次，有的企业采用定额成本法计算产品成本时，将产品定额成本差异在期末在产品和库存产品之间分摊，本期销售产品却不分摊，以降低本期销售成本。更有甚者，故意虚列存货或隐瞒存货的短缺或毁损，从而达到虚增本期利润的目的。

2. 费用“减肥”，利润“虚胖”

上市公司对当期费用进行调整，也可实现虚增利润的目的。在实际处理中，一些公司往往利用“递延资产”、“在建工程”等科目进行调账。如把当期的财务费用和管理费用列为递延资产，将本该计入当期费用的利息资本化，都可以达到减少当期费用、增加资产价值、虚增利润的目的。此

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

外，通过关联企业分摊费用、向上市公司转移利润等现象更是屡见不鲜。如：蓝田股份2000年在中央电视台投放的巨额广告费用是由“中国蓝田总公司”投放的，因为在蓝田股份的财务报表中找不到该广告费用支出，但实际上，蓝田股份的饮料产品通过集团公司遍布于全国的销售网点销售的，仅占公司全部销售量的1.9%。可见，蓝田股份利用集团公司分摊不合理的高额广告费用支出的方法，虚增了利润。从蓝田股份现金流量表“支付给职工以及为职工支付的现金”栏中看出，2000年度该公司职工工资支出人均每月收入仅144.5元，2001年上半年人均收入为185元。如此低廉的收入水平，不论是对于员工30%以上为大专水平的蓝田股份职工，还是对于历年业绩如此优异的蓝田股份而言，都难以合乎情理，这里也存在利用工资调减费用、虚增利润的嫌疑。

投资者在阅读上市公司的财务报表时，应对成本费用出现大幅下降的公司予以特别关注，并进一步分析其下降原因，看其究竟是企业改善经营管理等原因，还是一些会计手段的运用和操纵所致。有关成本费用大幅下降的因素，如存货计价方法变更等都是财务报表附注中披露的必要内容，因此投资者对这部分的分析应结合财务报表附注进行。必要时，可以剔除由于会计手段运用而降低的成本费用，重新判断上市公司的真实盈利情况。

案例4 高额收益源于关联交易

投资收益是企业利润的一项重要来源，该账户本来反映公司对外投资的收益情况，现在却越来越多地与关联交易联系起来。关联方之间的资产置换、股权转让等无一不直接涉及到“投资收益”账户。

资产贱买贵卖，获取投资收益

母公司将优质资产以超低价卖给上市公司，如果上市公司再把这些资

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

产按正常价格或高价卖出，则可获得高额价差带来的投资收益。如：2000年年报显示，陕长岭以每股1元的价格购买母公司持有的圣方科技1 000万股，随后以8元/股的价格将这部分股份转让给了美鹰玻璃实业公司，获投资收益7 000万元，占2000年利润总额13 360万元的52.4%。又如世纪中天以人民币1 950万元受让第一大股东持有的亚太东方通信网络有限公司40%的股权，然后以3 000万美元价格转让，获投资收益21 750万元，占2000年利润总额的80.1%。

不难发现，这些案例都具有两大特点：

（1）关联交易涉及的投资收益绝对金额较高；

（2）这些投资收益占利润总额的比重很大。

这说明了什么呢？首先，企业利润表中高额的投资收益可能来源于关联交易，在公司财务状况不佳时，这种关联交易可以起到粉饰利润指标的作用，从而使广大投资者受到蒙蔽。其次，如果关联交易产生的投资收益占利润总额的比重很大，说明公司的盈利很大程度上依赖于关联方，这就存在上市公司通过不等价交换来进行报表粉饰的可能性。同时投资者在分析财务报表时应当根据财务报表附注所揭示的内容，特别关注关联交易发生的时间、目的及其定价策略等。必要时，可以运用关联交易剔除法，即：将来自关联企业的营业收入和利润总额从公司利润表中予以剔除，来分析上市公司自身获取利润能力的强弱，从而判断其利润来源是否稳定、未来的成长性是否可靠，并确定其财务报表的可信赖程度等。

案例5 利用潜亏挂账，实现利润增值

我国一些上市公司与其大股东在机构、人员、财务上“三不分”，大股东长期挪用上市公司资金，上市公司为大股东无偿提供巨额担保等现象非常突出，其后果是上市公司形成巨额的应收款项和或有负债。为了提升当期的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

经营业绩，上市公司往往对无法收回的坏账长期挂账、对应进行确认或披露的或有负债不予处理，从而达到使资产保值、负债减值、利润增值的目的。

1. 隐瞒应收账款的坏账风险，“家丑”不外扬

高额的应收账款会使企业面临很大的坏账风险，这些坏账风险轻则影响公司的正常运作，重则导致对上市公司的特别处理，甚至摘牌。如果没有对这些账款的可收回情况做出恰当的披露，即使已提取必要的坏账准备，也存在欺瞒投资者的财务陷阱。如导致 ST 重机公司戴上 ST 帽子的 2000 年度亏损主因是天津造船厂的破产。天津造船厂所欠货款 5 022 万元因破产无法归还，使 ST 重机形成坏账损失并计入管理费用，管理费用高达 10 790. 34 万元，造成 ST 重机 2000 年净利润亏损 4 656. 67 万元。早已明知天津造船厂欠款难以收回的 ST 重机，却没有在 1999 年年报和 2000 年中报中做出相应披露。

2. 大股东“吸血”，其他应收款下留隐患

我国上市公司与关联企业之间资金拆借现象非常普遍，大股东占用上市公司大量资金、将上市公司作为“提款机”的现象比比皆是，这不仅直接严重影响上市公司正常生产经营，进而损害中小股东的合法权益；而且由于上市公司与关联公司发生的资金占用的金额、收费标准均未事先公告，投资者无法对其合理性做出恰当的判断。而“其他应收款”科目往往留下了这样的痕迹和罪证。其他应收款是指企业发生的非购销活动产生的应收债权，原本并不是一个非常重要的会计科目，而今却被注册会计师戏称为“财务报表垃圾桶”和“利润调节器 ”。正常情况下，其他应收款的期末余额不应过大。然而，在许多上市公司的报表中，“其他应收款”的份量却越来越重，其期末余额常常与“应收账款”的余额不相上下，甚至超过这些科目的余额，对此投资者必须予以格外的关注。

由此看来，大股东的巨额资金占用，已成为上市公司面临的“黑洞”问题。从风险预警的角度，应关注其他应收款大幅增加的公司，上市公司 2001 年中期其他应收款增幅前 30 名如表 8 -4 所示。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 8－4 2001 年中期其他应收款增幅前 30 名

证券代码	证券简称	2001 年中期比去年同期增长额
600221	海南航空	119 637
000931	中关村	115 999
000660	南华西	64 572
000078	海王生物	59 181
600657	青鸟天桥	57 291
600811	东方集团	57 076
600853	ST 北特钢	54 693
600832	东方明珠	48 817
600609	金杯汽车	43 848
600679	凤凰股份	43 716
600741	巴士股份	57 089
600675	中华企业	42 617
600295	鄂尔多斯	39 639
000062	深圳华强	38 097
600003	东北高速	35 610
000003	PT 金田 A	35 486
600737	新疆屯河	34 783
600812	华北制药	34 726
600688	上海石化	32 222
000921	科龙电器	31 943
000573	粤宏远 A	29 064
600751	天津海运	28 860
000013	深石化 A	28 522
600198	大唐电信	27 886
000556	PT 海洋	27 616
000533	万家乐 A	27 166

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

续表

证券代码	证券简称	2001 年中期比去年同期增长额
600000	浦发银行	26 744
000999	三九医药	260 111
000592	ST 中福	25 440
000688	朝华科技	23 394

由于其他应收款占流动资产的比率越高，说明流动资金用在非正常经营活动的比例越高，则流动资金与关联方的紧密程度越高，因此进一步采用“其他应收款/流动资产”来分析上市公司与大股东间的资金占用情况，如表 8－5 所示。

表 8－5　2001 年中期其他应收款占流动资产比率前 30 名

单位：万元

证券代码	证券简称	其他应收款占流动资产比率
001696	ST 联益	256. 53%
000546	PT 吉轻工	103. 62%
000556	PT 南洋	99. 73%
000689	ST 宏业	99. 33%
600763	ST 中燕	99. 07%
000658	ST 海洋	95. 63%
600629	ST 棱光	94. 15%
000602	ST 金马	93. 71%
000691	寰岛实业	92. 58%
000600	国际大厦	84. 14%
600897	厦门机场	83. 21%
600670	ST 高斯达	82. 16%
600823	世茂股份	79. 56%
600858	渤海集团	79. 18%
000535	ST 猴王	77. 10%
600759	PT 琼华侨	76. 58%
000416	ST 青健	75. 83%

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

续表

证券代码	证券简称	其他应收款占流动资产比率
000013	深石化 A	75.73%
000008	亿安科技	74.90%
600083	PT 红光	72.72%
600692	亚通股份	72.19%
600813	ST 鞍一工	71.83%
600679	凤凰股份	68.00%
000603	威达医械	66.83%
000885	春都 A	65.50%
000660	南华西	65.36%
000662	ST 康达	64.36%
600669	鞍山合成	64.24%
600107	美尔雅	63.96%
600065	大庆联谊	63.43%

首先对其他应收款增长额居两市首位的海南航空公司进行分析：2001年中期其他应收款高达21亿元，比去年同期增长11.96亿元，其中关联方欠款就有12.67亿元。究其来源，公司在2000年底其他应收款已增至23亿元，主要为应收关联公司款项和租赁飞机的押金和保证金。其中，大股东海航控股（集团）有限公司的欠款高达9.76亿元，几乎占其他应收款的一半份额。高额欠款给公司带来的影响也是显而易见的：2001年中期海南航空的财务费用为1.95亿元，比去年同期的1.02亿元增长了90.81%，增幅高居两市的上市公司榜首。说明大额的其他应收款是以公司增加有息负债为代价的，这不但恶化了公司的财务状况和资本结构，同时也带来巨额的财务费用，形成业绩的重大利空。

在目前的披露体系下，债务承担方的实际偿债能力往往缺乏直接的披露。投资者只能通过对其他应收款来源和构成的分析，并结合财务报表附注中披露的相关信息（如大股东占用本公司股权是否受到质押、是否讼诉缠身、其他应收款是否已存在若干年等）来进行判断。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

3. 对外担保背“孽债”

我国上市公司为大股东提供担保的现象非常普遍。对担保方而言，其实质是以自身的无形资产——企业信誉为代价，而形成或有负债的过程。一旦被担保人无法偿还或故意不偿还到期债务，该或有负债就会转化为公司的实际负债。因此，对大股东的巨额担保，不仅可能导致上市公司现金大量流失，而且可能损坏企业的资信商誉，动摇其在商业社会中赖以生存的基石。如 ST 棱光，2000 年中期对外担保总额已经达到人民币 4.7 亿元，美元 159.8 万元，远远超过了 1.5 亿元的净资产数，其中为大股东恒通集团担保的金额为 4.2 亿元，占上市公司对外担保总额的 88%。巨额担保转化成的实际负债使 ST 棱光商业信用扫地，企业资不抵债，经营无以为继，濒于破产。

我国企业会计准则明确规定了对或有事项的会计处理方法，根据会计谨慎性原则，尤其应对或有损失进行确认或披露。但一些上市公司往往对巨额担保事项隐瞒不报或轻描淡写，一笔带过，以减少负债、虚增利润，蒙蔽广大投资者的眼光。在我国目前的会计体系中，被担保方的信息披露机制仍然很不健全，因此投资者了解被担保方具体情况的信息渠道非常有限。除了关注财务报表附注、审计报告及媒体披露的相关信息以外，投资者要对担保金额巨大的上市公司予以特别的警惕。2001 年中期我国上市公司担保金额前 20 名如表 8－6 所示。

表 8－6 2001 年中期我国上市公司担保金额前 20 名

序号	证券代码	证券简称	担保金额（万元）	占净资产的比例（%）
1	000931	中关村	471 865	267.5
2	600663	陆家嘴	270 230	61.8
3	000013	深石化 A	167 292	292.8
4	600637	广电信息	113 867	32.4
5	600618	氯碱化工	107 535	37.4
6	600823	世贸组织	100 327	215.7
7	600603	兴业房产	87 804	229.6

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

续表

序号	证券代码	证券简称	担保金额（万元）	占净资产的比例（%）
8	600028	中国石化	87 699	0.7
9	600812	华北制药	83 222	32.7
10	600675	中华企业	81 425	65.0
11	600895	张江高科	80 000	40.1
12	600741	巴士股份	77 720	55.9
13	000522	ST 白云山	71 398	923.3
14	600790	轻纺城	67 614	63.7
15	000035	中科健 A	67 513	301.7
16	600698	济南轻骑	67 039	27.4
17	600064	南京高科	65 900	58.2
18	600602	广电电子	64 610	23.6
19	600653	华晨集团	63 970	31.3
20	60832	东方明珠	62 660	22.5

由表中的数据来看，2001 年中期，中关村、深石化 A、世贸股份、兴业房产、ST 白云山、中科健 A 等公司不仅存在巨额的担保事项，而且担保金额远远超过了公司的净资产。说明这些担保事项一旦出现问题，公司将面临很大的偿债风险，甚至可能出现资不抵债的窘迫局面。投资者应对这些巨额担保事项的会计处理方法等信息予以特别的关注和警惕。

案例 6 大股东欠款，借米还糠

大股东巨额欠债的还款已成为很多上市公司面临的严峻问题，除了长期不还，或宣布破产、一笔购销的普遍现象以外，还出现了一些“奇特”的还款方式。从上市公司的账面上看起来，其后果是减少了应收款项，降

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

低了坏账损失，增加了固定资产或无形资产，而且又没有现金流出，财务状况似乎得到了改善。但实际情况却恰恰相反，这一表面公平交易的“面纱”下隐藏的陷阱，不仅直接威胁到上市公司的资产安全，而且严重地侵占了广大中小投资者的利益。

1. 实物资产转让，以劣抵债

欠债大股东在没有能力或不愿以现金偿还上市公司债务的情况下，常常采用将实物资产出售给上市公司的办法来充抵债务。这些资产的“优良”程度令人担忧，给上市公司经营带来的影响更不容乐观。如工益股份的大股东成都无缝钢管有限责任公司对上市公司的欠款在1997年和1998年分别高达0.58和1.4亿元以上，远远大于它对公司的投资额。后来，成都无缝钢管有限责任公司用它“轧管四厂”的部分流动资产来抵债。由于成都无缝钢管有限责任公司本身就是一个效益很差的公司，它的轧管四厂对公司经营也产生了不良的影响。工益股份接下来的几年经营状况每况愈下，每股收益从1998的0.237元到1999年的0.007元，直至2000年底每股亏损0.270元。

2. 无形资产转让，抵偿债务出新招

对于自身实物资产已经卖无可卖的欠款股东来说，其与上市公司巨额债务的解决方案就需要另辟蹊径。2000年中国证券市场出现了一种新的招数——大股东将所谓由集团公司持有的商标、品牌所有权等无形资产转让给上市公司以抵偿债务，这些无形资产的转让金额占上市公司净资产额的比重到了举足轻重的地位，其交易金额之巨、对上市公司影响之深前所未见。

2000年以来，证券市场发生了多起上市公司与关联方之间的无形资产转让事宜。比较典型的如厦华电子，2000年11月发布董事会公告称，拟以3.2亿元受让第一大股东厦门华侨电子企业有限公司的“厦华”系列商标使用权，价款以上市公司的“应收账款”抵冲，不足部分以现金支付。2000年中期，粤宏远、万家乐、粤美雅等公司以巨资受让控股股东无形资产、抵偿债务事件的情况非常相似，都在证券市场上引起极大反响和高度关注。

由于这一交易往往采用偿债式支付的方式，因此并非像某些舆论评论

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

或上市公司董事会自我解释的那样，上市公司不需支付现金而获得无形资产所有权。其实早在若干年前控股股东就以不请自取的方式使上市公司实现了动辄数亿元的巨额资金支付。而上市公司收回的用于抵债的商标专有权、品牌所有权等无形资产的预期效益难以估算，因此很难在未来经营中获得相应现金回报，而且每年还要增加上千万元的摊销成本，实际上宣告了上市公司巨额现金的净损失。因此，这种交易的实质是欠款股东利用商标等无形资产难以进行科学、合理的价值评估特点，对上市公司现金资源进行的疯狂掠夺，这种行为无疑是对上市公司利益和其他中小股东利益的直接侵犯。

案例 7 巧用计提，亏往盈今

1999 年底，财政部和证监会要求各类股份公司对应收账款、短期投资、长期投资、存货这四项资产计提减值准备，同时要将计提坏账准备的范围扩大到其他应收款。2001 年起，上市公司的资产减值准备在原有的四项基础上新增加了委托贷款、固定资产、无形资产、在建工程四项。然而，这四项旨在使会计信息更加真实、客观的政策，反倒被不少上市公司变成了利润操纵的秘密武器。由于这八项计提属于会计估计的范畴，其计提方法和比例在一定程度上由上市公司自行确定，带有很大的主观性人为因素，这为上市公司的利润操纵留下了一定空间。比如：存货跌价准备是按照成本低于可变现净值的差额提取，长期投资减值准备按照账面价值低于可收回金额的差额提取。但是，存货和投资的可变现值，以及坏账准备的计提比例，都只是基于某种可能性而做出的估计，带有很大的主观因素和不确定性，靠政策的规定无法完全排除人为控制的因素。

在执行这项会计政策时，很多公司把损失的立足点放在以往年度，把利润增加的立足点放在当前年度。他们采用追溯调整法，拼命加大这些计提的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

追溯调整力度，在以前年度提取巨额的资产准备，以造成当年的巨额亏损，这样就为下一年度扭亏提供了较大的方便。因此，对这些公司而言，巧用计提成了它们新的利润增长手段。如深南玻在1999年度一次性提取房地产存货跌价准备1.7亿元，长期减值准备1 500万元，导致账面亏损16 970万元。然而，正是有了这“一次亏个够”，才有了2000年中期的轻松扭亏。这种亏往盈今的追溯调整法，往往在利润表中突出反映为当期的“以前年度损益调整”占利润总额的很大比重，因此投资者可以把资产负债表中的“八项计提”和利润表中的“以前年度损益调整”等账户结合起来进行分析。

案例8 上市公司“贫血”，政府出手“扶贫”

地方政府作为本地上市公司的直接或间接所有人，为了达到以募集资金支持当地经济发展，从而增加地方税收等目的，常常在关键时刻伸出“看得见的手”，对上市公司予以帮助和扶持，这会使上市公司的财务状况发生重要的变化。比较典型的是，当上市公司需要业绩支持以获得配股或增发资格，或者出现亏损，甚至面临“摘牌”的威胁时，地方政府常常通过财政补贴、降低税负、减免利息、给予资产价格优惠等方式，使上市公司增加当期利润，改善财务报表形象，一些公司也因此而实现了扭亏目标。如南通机床1997年获得补贴收入1 088万元，是利润总额的5.6倍，里面含有已收取的增值税退税收入、安置特困企业费用补贴、地方所得税已退抵征、贷款银行利息核销等内容。由于靠地方政府扶持而增加的利润并不能够反映出上市公司自身真实的经营和盈利水平，而且政府扶持措施具有不确定性和非持续性，就为以后年度利润的滑坡埋下了伏笔。因此，有地方政府扶持背景的上市公司财务报表，也具有一定的财务陷阱。

投资者对这类财务报表进行分析时，首先应观察“所得税/利润总额”比率，若该比率与企业所得税率相比小很多，则说明企业的净利润中可能

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

有很大一部分来自于税收优惠或返还；其次，关注利润表中的补贴收入、财政返还等因素在企业利润中所占比重；第三，结合财务报表附注披露的信息对上述内容进行分析和判断。

案例9　多事之秋的科龙电器

2005年对于科龙电器来说，可谓多事之秋。被中国证监会立案调查、独立董事辞职、股权被冻结、公司被收购科龙电器事件集中暴露了其潜藏已久的问题。2002年以来，顾雏军等人通过虚增收入、少计费用以虚增利润，提供虚假财务报告，编制虚假银行票证，抽逃关联企业注册资金等手段涉嫌侵占、挪用科龙电器财产累计达到34.85亿元。顾雏军，这位被誉为"用十亿元的资本杠杆撬动上百亿的企业"的2003年度CCTV中国经济年度人物，在资本市场上长袖善舞、精于运作的资本玩家，2006年被中国证监会实施永久性市场禁入，其麾下盛极一时的格林柯尔系也正式分崩离析。事实证明，顾所取得的表面成绩，并非全是其杰出的才能所致，其背后隐藏着更多的不正当手段。

广东科龙电器股份有限公司（股票代码：000921，简称科龙电器）是中国目前规模最大的制冷家电企业集团之一，在国内冰箱及空调市场均占有重要地位，特别是冰箱市场的占有率连续十年位居全国第一。科龙电器创始于1984年，前身是顺德珠江冰箱厂，1992年8月改组为珠江电器股份有限公司，其法人股占80%，由镇政府独资的容奇镇经济发展总公司持有。1992年12月16日正式改名为广东科龙电器股份有限公司。1996年7月23日，科龙电器的459 589 808股境外公众股在香港联合交易所有限公司上市交易；1998年度，公司获准发行1.1亿股人民币普通股，1999年7月13日在深圳证券交易所上市交易。1999年科龙电器被"世界经济论坛组织"推举为1999年全球新兴市场100家最佳企业之一，2001年被《财

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

富》杂志评选为中国上市公司百强企业。

1990年顾雏军凭借其研制的格林柯尔制冷剂和备受争议的“顾氏热能循环系统”赴国外创业，并成立海外格林柯尔。1995年，顾雏军首次以外商身份，以其绝对控股的在英属维尔京群岛注册的Greencool Capital Limited（简称GCT）公司的名义，投资3.9亿元在天津建成年产1万吨无氟制冷机生产基地。2000年7月，顾雏军通过在英属维尔京群岛注册的个人全资公司Greencool Capital Limited持有并控股在香港联交所上市的格林柯尔科技控股有限公司（HK 8056，以下简称“格林柯尔科技”）62.6%的股份，募集5.46亿港币。格林柯尔科技与位于天津经济技术开发区的格林柯尔制冷剂（中国）有限公司虽然没有任何产权上的隶属关系，但格林柯尔科技拥有收购顾雏军所持有的格林柯尔制冷剂（中国）有限公司全部股权的期权，期权的到期日为2006年6月27日。格林柯尔制冷剂（中国）有限公司是格林柯尔在中国最大的生产基地，而格林柯尔科技则负责分销及替换格林柯尔无氟制冷剂。

2001年10月底，科龙电器同时在深港两地公告，广东科龙（容声）集团有限公司将所持有的20 447.5755万股法人股份转让给顾雏军全资所有的顺德市格林柯尔企业发展有限公司，转让价为5.6亿元人民币，2002年4月，格林柯尔公司占科龙股份数为20.64%，到2004年10月增至26.4%。2001年11月2日，公告显示，科龙电器现有董事会将有变动。同时，顾雏军提早入主科龙董事会。2002年4月18日，股权转让完成。

德勤华永会计师事务所负责科龙2002至2004年度报表的审计，2002、2004年出具了保留意见审计报告，其出具的保留意见均与科龙现金流无关，2003年出具了无保留意见审计报告，2005年11月出具了保留意见审计报告后辞去了审计师职务。科龙现任审计机构为深圳大华天诚会计师事务所、德豪嘉信会计师事务所。

2005年4月底，科龙电器被曝亏损6 416万元，引发了5月11日证监会对科龙电器的立案调查。9月，科龙公布重大事项公告，佛山市公安局经佛山市人民检察批准后，已于2005年9月2日对科龙前董事长顾雏军、执行董事严友×、张×及原部分管理人员执行逮捕。科龙于是面临着重组

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

或破产两种选择。科龙电器从1998年在深交所上市以来，控股股东两易其主，业绩也是有亏损有盈利，股价更是随之起起落落，一度被戴上ST的帽子，曾数次停牌。掀起股市巨波的科龙电器所用舞弊手法主要涉及侵占、挪用、诈骗上市公司及其子公司财产，编造虚假事项，虚增利润，现金流异常，重大事项未披露等。

1. 侵占、挪用及诈骗上市公司及其子公司财产的手法分析

（1）利用科龙电器完成对天津格林柯尔的出资，使之符合《公司法》的出资规定。

《公司法》规定除对采用高新技术成果国家有特别规定者外，发起人以工业产权、非专利技术作价出资的金额不得超过股份有限公司注册资本的20%。顾利用科龙电器及其格林柯尔作为资金运作的平台，仅用3亿元现金就成立了注册资金为12亿的顺德格林柯尔，又利用顺德格林柯尔控制科龙电器，及以后的美菱等公司，当然也就有了更大的平台和资源。顾没有直接让其控制的格林柯尔公司出面，中间又经过别的公司转手，在没有履约能力的情况下屡次骗取科龙资金，科龙在这种情况下怎能不被掏空，顾可谓用心良苦。据证监会的调查结果，顾累计共占用科龙34.85亿元巨资，这样大额的占用上市公司资金，而且时间上也是连续几年。

（2）顾利用了多种手段来侵占甚至诈骗上市公司财产，不仅表现在上述提及的手段，而且还混淆格林柯尔——科龙概念，骗取、侵占本应由江西科龙获取的廉价土地使用权相关的利益，以及非法开设账户用来转移科龙资金，又以广告费名义挪用科龙电器资金。如此掏空上市公司资金，而科龙电器在2002年及2003年对外提供的报表中还能得到相当好的业绩，让人不得不怀疑其真实性。

2. 财务报表上虚增利润的手段分析

顾通过其全资子公司顺德柯林格尔收购科龙，并实际控制了科龙。广东科龙电器股份有限公司被收购前是中国规模最大的白色家电制造商和中国家电业十强企业之一，拥有优秀的制冷技术团队及一系列专利技术及营

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

销网络。继2000年首次报亏之后，2001中期报表显示，科龙销售收入和利润继续下跌。与2000年同期相比销售收入下跌9.8%，纯利急降85%，每股盈利0.02元。中报发布当日，该公司在香港股价下跌12%。但科龙不论在生产能力还是品牌影响力方面是拥有雄厚实力的，只要假以时日，打造好科龙的核心竞争力及生产运营能力，就可以扭亏为盈。但这样做是需要时间的。

从科龙电器各年年报可以看出2000年和2001年均亏损。正如前所述，顾在2001年底入主科龙，以较低的价格购得科龙股份。顾接手科龙后，在2002年，也就是顾接手科龙的第二年，年报中就扭亏为盈，净利润为1亿多，较2001年增长了1.6个多亿。此后，2003年利润继续增加，2004年亏损6 416万元，正是由于这个原因，证监会于次年4月份开始对科龙立案调查。除2000年和2004年主营业务收入变化较大外，在2001至2003年间，收入虽然也有变化，但较净利润的变化可以说收入变化比较平稳，既然如此，净利润的变化又是如何造成的呢？三项费用合计在2001年有大幅增加，增加了7亿多，而在2002年又有巨幅减少，减少了12亿多。在这些费用变化中，营业费用及管理费用起了决定作用，其中2001年增加数中，营业费用占38.93%，管理费用占59.22%，2002年减少数中，营业费用32.45%，管理费用66.68%。仔细阅读科龙2002年的财务报表，可以发现，在2002年，科龙公司坏账准备转回约0.5亿元，存货减值准备转回约2.12亿元，冲回广告费7 900万元，维修费拨备相对2001年度减少计提约5 000万元；合计约3.9亿。恐怕正是由于这些原因，科龙才得以在2002年转亏为盈。

3. 对收购行为的简析

顾在2001到2004年中进行了大规模的收购活动，先后收购科龙、美菱等多家公司，这些收购活动需要大量的资金，除通过侵占上市公司资金等手段外，顾还通过虚假出资和抽逃注册资金来达到进行资本运作的目的。一个谎言需要更多的谎言来自圆其说，顾为掩盖挪用、侵占科龙资金的目的，使用编制虚假银行票证等低劣手段来掩饰。当然这些造假行为会

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

使现金流异常。

4. 对审计机构的简析

就是这样的情况下，作为科龙电器的审计机构，同时也是著名的“四大”之一的德勤会计师事务所居然在2003年出具了无保留意见审计书。如果说开始的顾雏军玩弄资本还动过一番脑筋，比较隐蔽的话，以后的利用编制虚假银行收付款凭证、银行存款账簿记录、银行对账单等低劣的手段，隐瞒每笔资金的转入转出，同时伪造公司印章，虚构科龙的销售收入，并且通过少提坏账准备，少计诉讼赔偿编制虚假报表等如果严格按照审计程序，这些行为应该不难审计出来，至少对于虚构的销售事项，简单的函证就可以发现真相。可是德勤却让大家失望了，同时也丧失了多年的信誉。

来源：①陈爽《我国上市公司财务造假案例研究》对外经济贸易大学MBA学位论文
②杨锦之《格林柯尔收购科龙电器案例分析》

案例10 股改后第一个被挖出造假事件的公司——G银河

G银河于2006年1月完成股权分置改革方案，紧接着就被揭露其财务造假行为，于是成为股改后第一个被挖出造假事件的上市公司。

G银河全称为北海银河高科技产业股份有限公司，股票代码为000806，系1993年4月经广西壮族自治区经济体制改革委员会批准、以定向募集方式设立的股份有限公司。其经营范围包括：电子元器件生产与销售，电力系统自动化软件及高低压开关设备、变压器设备的开发、生产、

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

销售，计算机软件开发、技术咨询及技术服务，科技产品开发；企业自产机电产品、成套设备及相关技术的出口、本企业生产、科研所需的原辅材料、机械设备、仪器仪表、备品备件、零配件及技术的进出口（国家实行核定公司经营的商品除外），开展本企业中外合资经营、合作生产及“三来一补”业务。

经中国证券监督管理委员会批准，公司于1998年2月18日向社会公开募集公众股2 100万股，并于1998年4月16日获准在深圳证券交易所挂牌上市；根据2000年1月27日召开的2000年第一次临时股东大会决议，公司将原名称“北海银河股份有限公司”更名为“北海银河高科技产业股份有限公司”，股票简称由“北海银河”改为“银河科技”。公司注册资本为348 951 454.00元。2006年1月9日股权分置改革方案完成。

2002年10月29日公告称公司第一大股东北海通台经济发展有限公司（持有公司股份26 872 560股，占总股份的8.86%），实际控制人变更为广西银河集团有限公司。通台公司为银河集团的成员企业之一，银河集团现持有通台公司52.17%的股权。之后于2004年1月以3.92元/股协议受让部分股东持有的38 050 645股，2005年10月，以3.7元/股的价格受让北海市高昂建设有限责任公司持有本公司5 922 960股的非流通股，三次受让后，银河集团共持有公司境内法人股95 516 982股，占总股本的22.81%。

1998年2月14日新股发行，募集资金11 818.2万元，2002年3月21日增发募集资金58 500万元。2002年3月，公司实施公募增发5 000万股A股，发行日为2002年3月6日，上市日为2002年3月22日。

负责其审计工作的审计机构，在2005年前是华寅会计师事务所，财政部2005年对华寅会计师事务所有限责任公司给予了警告的行政处罚，之后银河科技公司改聘深圳南方民和会计师事务所。

G银河的现今第一大股东银河集团于2002年10月份登上了此次资本运作的舞台。2006年1月10日，《上海证券报》独家报道了G银河2003年的财务造假。其实，早在2004年8到10月间，财政部广西专员就对公司的财务会计信息质量进行了专项检查。北海银河高科技产业股份有限公

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

司涉嫌的舞弊有：

1. 虚增收入和利润

2002 年、2003 年公司大股东广西银河集团有限公司以现金出资为公司包装了经营业绩，公司通过将与大股东及其关联企业的资金往来确认为收入的方法，虚增销售收入 2.63 亿元（不含税收入 2.25 亿元）、虚增净利润4 300万元。

2. 大股东占用资金及银行贷款余额账实不符

2003 年，银河集团经营规模迅速扩张，资金需求较大。考虑到大股东长期以来对公司的支持，公司在不影响正常经营的情况下与大股东发生了资金往来。2003 年，大股东占用公司资金累计 3.93 亿元，其中包括未披露的银行贷款 2.7 亿元，另 1.23 亿元记入其他应收款科目。

3. 虚假披露与隐瞒

“我们有理由怀疑银河系下属两个上市公司是否还存在更多的虚假披露与隐瞒问题。”据银河科技 2004 年报显示，该上市公司合并报表的子公司有 12 家，四川永星电子有限公司是其中一家不大的子公司。经过华寅会计师事务所审计的年报数据显示，该公司 2004 年的净利润为 2 002.18 万元人民币。但是，通过调查获得了盖有四川永星电子有限公司公章的财务报表显示，四川永星电子有限公司 2004 年度的净利润应为 751.1696 万元人民币。两个数据相比，仅这一家公司的虚增利润额就高达 1 251.0104 万元。

4. 现金流异常

上海国家会计学院财务舞弊研究中心则发现，银河科技近年来现金流存在异动。随后发现该公司 2004 年突然出现了 2.5 个多亿的其他与经营活动有关的现金支出，比上一年增加了近 2 亿元，在这个大额支出之后，当年的经营现金净流量是负 7 000 多万元。到了 2005 年，问题在继续，截至

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

第三季度其他与经营活动有关的现金支出已高达2.47亿元。由于这个项目在财务报表上相当隐蔽，所以到底是什么重大支出不得而知。

G银河的财务造假公布后不久，掌门人潘琦辞去了董事长一职。财政部2005年对华寅会计师事务所有限责任公司给予了警告的行政处罚，理由是该所在对银河科技2003年度财务报表进行审计时，未对该公司的银行账户、应收账款有效实施函证及必要的替代审计程序，在未获取充分适当的审计证据的情况下，对该公司虚增销售收入2.63亿元、隐瞒银行借款2.7亿元的报表数据予以确认，发表了不恰当的审计意见。负责公司2005年审计工作的事务所也换成了南方民和。

从公司的年报中可以看到2003年公司的销售收入及净利润分别是9.59亿元、12 336.93万元，减去虚增的销售收入及净利润，实际销售收入及净利润分别为6.96亿元、8 036.93万元。出具重大会计差错更正后，公司账面将出现5.33亿元的巨额窟窿。公司为什么选在这个时候对业绩进行包装呢？这就让人联想到，银河科技于2002年3月通过增发融资5.54亿元，10月银河集团成为公司第一大股东，持股8.86%。银河集团的掌控人潘琦在银河科技融资不到一年，2003年3月初银河集团就成功收购了长征电器（上市公司），出价1.44亿元。此时，正是银河科技获得大股东资助，包装报表的时期。2004年5月，股权过户正式完成，此时银河集团持有长征电器27%的股份，潘理所当然成为长征电器的董事长。公司公告声称2003年大股东银河集团规模扩张迅速，资金需要较大，此时对长征电器的收购恐怕就是其中举足轻重的一项。据公告披露，银河集团占用上市公司3.93亿元，从这一点来看，银河集团的资金有相当一部分来自于对银河科技的资金占用。从以上分析可以看出，银河集团通过对上市公司的包装、增发融资，又占用上市公司资金来发展业务，完成更多的收购，为自己提供一个更大的融资及资本运作的平台。

为银河科技多年提供年报审计服务的华寅会计师事务所曾被评为全国百强会计师事务所，承担了16家上市公司的报表审计。就是这样一家事务所由于银河科技事件受到了财政部的警告处分，对于2002年、2003年银河科技的虚增利润及重大未披露问题，华寅视若无睹，依然出具了无保留

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

意见审计书。既然可以为银河科技做假，那么其所负责的别的上市公司呢？会计师事务所的信誉受到了严重质疑，应该起到的作用没起到，反面出现了负面影响。

来源：陈爽《我国上市公司财务造假案例研究》对外经济贸易大学MBA 学位论文

案例 11 天津磁卡细水长流的违规行为

天津磁卡的违规行为可谓细水长流，从 2000 年虚增利润开始，每年都会出些纰漏，涉及业绩注水、违规担保、虚假资金往来等，2005 年尤其被炒得沸沸扬扬，为什么这家公司屡查屡犯，却依然能够屡犯屡查呢？

天津磁卡全称为天津环球磁卡股份有限公司，股票代码为 500800，系于 1993 年经天津市股份制试点领导小组津股试字（1993）12 号文及天津市人民政府津政函（1993）62 号文批准，由天津环球磁卡公司独家发起，采用向社会公开募集方式成立的股份有限公司。其经营范围包括：软件系统设计、网络集成技术及高科技产品的开发；数据卡及其专用读写机具、银行机具的开发与制造；出版物印刷、包装装潢印刷品印刷、其他印刷品印刷；化工产品的研发、生产、销售；纸、纸制品及相关产品的加工、制造、销售；林木及相关产品研究、种植、开发和销售；造纸网及其他过滤用网和线材等相关产品的制造、开发、销售；日用电子器具制造；数据卡的技术咨询、服务；经营本企业自产产品及技术出口业务；经营本企业生产、科研所需的原辅材料、机械设备、仪器仪表、备品备件、零配件及技术进出口业务；承办中外合资经营、合作生产及开展“三来一补”业务；房地产开发及商品房销售；自有房屋的租赁业务；开展对外经济合作业务；本公司原材料的采购、生产产品的包装、仓储及运输（危险品运输除

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

外)；承包与本公司经营范围相关行业国际招标工程：上述工程所需的设备、材料出口；对外派遣实施上述工程的劳务人员。经中国证券监督管理委员会证监发字（1993）第77号文批准，发行社会公众股3 990万股，于1993年12月6日在上海证券交易所上市交易。

1993年上市，国家股为3 303万股，占总股本的45.29%，1995年第一大股东成为天津市国有资产管理局，1996年12月天津市一轻总公司占总股本的45.29%。此后，根据公司2001年11月的公告，天津市政府拟将原天津市一轻总公司持有的天津磁卡国有股220 057 575股，占总股本的39.89%，全部授权给天津环球磁卡集团有限公司持有经营，并承担保值增值责任，后又根据公司2002年1月份的公告，天津市一轻总公司划转给天津环球磁卡集团有限公司的国家股股权比例由39.89%相应变更为33.24%，国家股股权变更为18338.1314万股。此后，天津环球磁卡集团有限公司为公司第一大股东，持股比例为33.24%。1993年10月新发股份，募资11 970万元，1997年3月配股募资10 520万元，1999年11月配股募资17 535万元。

负责其审计工作的审计机构，在2002年以前是天津五洲联合会计师事务所，2003年开始是上海万隆会计师事务所。天津五洲联合会计师事务所是一家有着近20年历史的会计师事务所，全国百强事务所。

综观天津磁卡的舞弊手法，其主要采用的是业绩注水、担保披露虚假、虚假资金往来、非经常性收益等。

在天津磁卡2003年提的扭亏为盈中明显是先加大比例，第二年将已提的坏账准备转回，达到操纵利润的目的。关于公司声称应收款项可回收性很大的论调，显然是一个谎言，应收款怎么可能在前一天还因收回无望计提了坏账，后一天马上就成了可回收可能性很大，这根本就是自相矛盾的说法。当然，在2000年的利润中还有一个“重要贡献”，就是关于为纵横四海公司代理新版验钞机而得的代理收入，仅这一项利润就为1 889万元，利润率高达94.45%，联系之后天津磁卡为纵横四海公司违规担保近2 500万元，不难看出，这其中存在着利益上的交换。

自2002年1月7日中国证监会对天津磁卡立案调查后，10月18日，

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

因涉嫌违反证券法，天津磁卡收到中国证监会天津稽查局《立案调查通知书》，被立案调查。这不是天津磁卡的第一次被调查了。自 2000 年开始到现今，除了 2002 年报出巨亏，其他五年根据年报显示都是在盈利。但每年的盈利都是靠了一些“特殊交易”，是靠一些非经常性收益来提高利润的，并且每年减去这些非经常性收益恐怕都是在亏损。难道一家公司的收益不是来源于正常的主营业务，却要靠其他的非经常发生的业务来赚取吗？显然，这是非常不正常的现象，当然这种现象也需要非正常的行为才能达到。为了达到在报表上能盈利的目的，天津磁卡使用了各种手法，包括提前确认收入，不计少计成本，虚构交易事项，总之是在玩数字游戏。天津磁卡屡次违规且屡受查处，为什么还能越来越胆大，这或许与其公司背景有着或多或少的关系。

天津磁卡一直是一家国有企业，早在上市之初，国家股持股比例就高达 45%，属于国家绝对控股。此后几经易主，国家股由开始的约 45% 到后来有所减持到 39.8970%。天津磁卡的历届几个大股东，天津市国有资产管理局是国家机关，天津市一轻总公司是经市委、市政府批准的国有独资大型控股公司，一轻总公司的前身为天津市第一轻工业局。据公司 2002 年 9 月的一份公告称股权受让方磁卡集团公司与出让方一轻集团有限公司并无关联关系，但磁卡公司现任董事长法定代表人，曾任天津市一轻局团委书记，这样看来，出让方与受让方之间并非毫无联系。

2002 年证监会对磁卡公司的处罚也只是罚款，对有关责任人给予了警告处分。

来源：陈爽《我国上市公司财务造假案例研究》对外经济贸易大学 MBA 学位论文

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

案例12 郑百文的信用危机

1. 简介

郑百文公司，现更名为三联商社股份有限公司，简称“三联商社”(600898)。郑百文前身为郑州市百货文化用品公司，1988年12月被批准进行股份制试点，1996年4月18日在上交所挂牌上市，成为郑州市第一家上市公司和河南省首家商业类上市公司，曾号称“全国商业类批发行业龙头老大”、“国企改革一面红旗”。郑百文、四川长虹、建行郑州分行之间在三角信用合作基础上建立的“工、贸、银”资金运营模式，被誉为“郑百文经验精华”，流动资产负债比率常年保持在99.6%以上。

2. 郑百文之最

之一：1998年因过度使用财务杠杆的郑百文最终爆发了信用危机，在中国股市创下每股净亏损2.54元的记录。

之二：1999年每股净亏损4.84元，再创沪深股市亏损之最，被列为“ST”。

之三：2000年中报出来后不久，郑百文就已经对外负债总额达24.75亿元，而账面资产不足11.41亿元，资不抵债总额达13.34亿元，又创下中国上市公司之最。2001年3月27日，PT郑百文股票暂停上市。

3. 造假手法

虚提返利、少计费用和费用跨期入账，如下表：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

表 8－7 虚增利润额 单位：万元

年份	1994	1995	1996	1997	1998
虚增利润额（万元）	284	1 624	1 189	9 796	3 405

家电分公司 1997 年所属 5 个经营部上报利润总额为 0，而实际亏损挂账 2 764 万元。

经营情况未并入股份公司财务报表的外地分公司数量，1994 年 6 家，1995 年 16 家，1997 年 4 家，1998 年 4 家。

实际增资扩股 1992 年应募集资金 19 562 万元，年末实际到位资金仅 334 万元。郑百文在最辉煌的 1997 年也实际亏损 1 953 万元。

（1）家电分公司财务部门把实际上未到位的 1997 年度供方返利“以预提形式在 1997 年度财务报表中反映”。

（2）1997 年家电分公司将财务费用推迟到 1998 年列账，虚增利润 8 658.99万元。1998 年 7 月实现了配股方案。

4. 审计事务所

郑州会计师事务所，其审计失败有：

（1）“包装上市”在郑百文 1992 年实施增资扩股资金未到位的情况下出具假验资报告。1993 年、1994 年、1995 年年报审计发表的是无保留意见。而 1994、1995 两年分别需增 284 万元和 1 624 万元。

（2）1997 年年报审计发表的无保留意见，对投资者影响最大。该结果直接导致 1998 年内 1.55 亿元的配股。

（3）在郑百文 1998 年自己暴露巨额亏损 5.02 亿元（还隐瞒亏损3 405 万元），郑州会计师事务所出具了无法表示意见的审计报告。

5. 处罚

2001 年 9 月 27 日，证监会做出决定：董事长李福乾罚款 30 万元，副董事长卢一德处以 20 万元罚款，作为社会董事的陆家豪在内的 10 名董事处以 10 万元罚款。陆家豪提出行政复议，要求免除罚款，4 月 8 日中国证

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

监会做出答复，坚持原决定。2002 年 5 月陆家豪将证监会推向法庭，2002 年 8 月北京市一中院以已超过法定起诉期限裁定驳回陆家豪的起诉（应于收到复议决定书之日起十五日内向人民法院提起诉讼 2002 年 4 月 2 日，而实际上是 2002 年 4 月 22 日）。我国当时《公司法》对独立董事没有具体规定和要求。

6. “大满贯式”的司法待遇

（1）董事长等人受到刑事判决，郑百文受到证监会行政处罚，投资者提起证券民事赔偿侵权诉讼，陆家豪与中国证监会的行政诉讼。

（2）重组方案的司法待遇：在中国证券市场上，迄今为止恐怕很难找出第二个像 PT 郑百文这样耗时之久、困难之多、宽限期之长、关注度之高、争议之复杂的资产重组案例。郑百文重组是在破产和传统意义的资产重组之间寻找一条切实可行的和解、重整之路，从而实现股东和债权人及有关各方面在各方利益均有得失，较为公平的市场行为为主的前提下达成和解，涉及公司破产清算或重整再生、行政性重组或市场化和解、股东大会权力、股权过户、“默示同意”的意思表示方式、股份回购、公平价值评估、持异议股东权利、公司重大重组过程中由董事会代为办理股份集体过户等问题，触发了证券界和法律界对现行《公司法》、《证券法》、《破产法》以至《民法通则》具体条款和立法精神的争论和探讨。

来源：人大经济论坛

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

案例13 红光实业

1. “红光实业”的上市过程

红光实业是成都红光实业股份有限公司的简称，1997年6月在上海证券交易所上市，代码为600083，其前身是国营红光电子管厂，始建于1958年，是在成都市工商行政管理局登记注册的全民所有制工业企业，该厂是我国“一五”期间156项重点工程项目之一，是我国最早建成的大型综合性电子束器件基地，也是我国第一支彩色显像管的诞生地。

经成都市体改委（［1992］162号文）批准，1993年5月，由原国营红光电子管厂以其全部生产经营性净资产投入，联合四川省信托投资公司、中国银行四川省分行、交通银行成都分行作为发起人以定向募集方式设立本公司。成都市科学技术委员会认定红光公司为高新技术企业（成科工字［1999］019号文），技术中心被国家经济贸易委员会、国家税务总局、海关总署认定为享受优惠政策的企业（集团）技术中心（国经贸技［1995］374号文），1995年12月被四川省人民政府、国家经济体制改革委员会（川府函［1995］517号文）列为全国现代企业制度试点企业。经中国证监会证监发字（［1997］246号文）和（［1997］247号文）批准，红光公司于1997年5月23日以每股6.05元的价格向社会公众发行7 000万股社会公众股，占发行后总股本的30.43%，实际筹得4.1亿元资金。

2. 上市前的相关信息披露

目前我国上市公司信息披露的方式与渠道中，“上市公告书”和“招

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

股说明书”相关渠道（从当时来看，主要是证券类报纸和电视、广播评论）的介绍与评论，也构成信息来源的一部分。但公司能否取得上市资格、公司新股发行价格的确定等，主要取决于由上市公司提供、经相关中介机构认定的财务资料等信息。而这部分信息也构成了“上市公告书”和“招股说明书”的主体。因此，下面对相关信息披露的介绍，主要基于红光实业上市前所公开披露的这两份文件。

在当时公司上市采取“总量控制，限报家数”的政策下，公司如果取得“稀缺”的“额度”，则财务资料成为后期上市运作最为关键的因素：顺利通过中国证监会的批准并取得较好的发行价格。红光实业披露的经成都市蜀都会计师事务所审查的上市前三年销售收入和利润总额情况如下：

表 8-8　销售收入和利润总额　　　　单位：万元

年份	主营业务收入	利润总额	净利润
1996	42 492	6 331	5 428
1995	95 676	11 685	7 860
1994	83 771	9 042	6 076

红光公司在 1997 年 4 月（股票公开发行前一个月），进行了一次 1∶0.4的缩股，将原来 4 亿股的总股数缩为 1.6 亿股。再按缩股后的股数对前三年净利润计算每股收益，倒算出 1994 ~ 1996 年的每股税后利润分别为 0.380 元、0.491 元、0.339 元；在此基础上，确定了每股 6.05 元的发行价格。

除财务信息外，关于拟上市公司的一些描述性信息也颇受关注，特别是关于该公司发展前景的信息。从红光实业所提供的“招股说明书”和“上市公告书”中，我们可以发现，该公司是一家“前途光明灿烂”的电子企业。同时，按照招股说明书的格式要求，红光公司还提供了经会计师事务所审核的盈利预测数字：

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

"预计公司1997年度全年净利润7 055万元，每股税后利润（全面摊薄）0.306元/股，每股税后利润（加权平均）0.351元/股。"部分由于上述信息包装，再配合当时整个股票市场的大势，红光实业（1983）的上市认购中签率不足2.8%，锁定认购资金133亿元。

3. 中国证监会的审查结果

红光实业1997年6月初股票上市发行，募集了4.1亿元资金；当年年报披露亏损1.98亿元、每股收益为－0.86元。当年上市、当年亏损，开中国股票市场之先河。为此，中国证监会进行了追踪调查，从财务报表的分析和对原始材料的核对中，找出了红光实业的造假之处，并公布了相关调查结果：

（1）编造虚假利润，骗取上市资格。

红光公司在股票发行上市申报材料中称1996年度盈利5 000万元。经查实，红光公司通过虚构产品销售、虚增产品库存和违规账务处理等手段，虚报利润15 700万元，1996年实际亏损10 300万元。

（2）少报亏损，欺骗投资者。

红光公司上市后，在1997年8月公布的中期报告中，将亏损6 500万元虚报为净盈利1 674万元，虚构利润8 174万元；在1998年4月公布的1997年年度报告中，将实际亏损22 952万元（相当于募集资金的55.9%）披露为亏损19 800万元，少报亏损3 152万元。

（3）隐瞒重大事项。

红光公司在股票发行上市申报材料中，对其关键生产设备彩玻池炉废品率上升，不能维持正常生产的重大事实未作任何披露。显然，如果红光公司在事先如实披露其亏损和生产设备不能正常运行的事实，它将无法取得上市资格；即便取得了上市资格、上市募股，也很难取得成功。

4. 结论

从上面的案例分析中我们不难得出，不能只关注报表公布的表面数

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

据，需要通过报表间的钩稽关系，以及报表中的重大异常问题入手，通过比较分析，得出其间的舞弊不实之处来。

——摘自：《制度安排与会计信息质量——红光实业的案例分析》
中国论文下载中心

案例14 "亚细亚"内控失败的原因

郑州亚细亚曾取得过几个"全国第一"：全国商场中第一个设立迎宾小姐、电梯小姐、第一个设立琴台、第一个创立自己的仪仗队、第一个在中央电视台做广告。当年的亚细亚以其在经营和管理上的创新创造了一个平凡而奇特的现象——"亚细亚现象"。来自全国30多个省市的近200个大中城市的党政领导，商界要员来到亚细亚参观学习。还有遍布全国各地的"仟村百货"以参股的形式投资10亿多元，先后在河南省内建立了4家亚细亚连锁店，在全国各地建立了很多参股公司。亚细亚商场于1989年5月开业，之后仅用7个月时间就实现销售额9 000万元，1990年达1.86亿元，实现税利1 315万元，一年就跨入全国50家大型商场行列。到1995年，其销售额一直呈增长趋势，1995年达4.8亿元。然而，1998年8月15日，郑亚商场悄然关门！面对这残酷的事实，人们众说纷纭。我们以为，导致亚细亚倒闭的原因是多方面的，而其内部控制的极端薄弱是促成倒闭的主要原因之一。

对"亚细亚"内部控制失败的系统分析：

1. 控制环境失败

COSO报告认为，控制环境是指对建立、加强或削弱特定政策、程序

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

及其效率产生影响的各种因素，具体包括企业的董事会；企业管理人员的品行、操守、价值观、素质与能力；管理人员的管理哲学与经营观念；企业文化；企业各项规章制度、信息沟通体系等。企业控制环境决定其他控制要素能否发挥作用，是内部控制其他要素发挥作用的基础，直接影响到企业内部控制的贯彻和执行以及企业内部控制目标的实现，是企业内部控制的核心。那么，郑亚集团的内部控制环境如何呢？

（1）经营者的品行、操守、价值观。

1992 年 11 月，亚细亚商场总经理王遂舟在海南注册了海南亚细亚商联总公司（简称“海南商联”），郑亚集团没有投资，法人代表是王遂舟本人。郑亚集团公司董事会作出决定，委托海南商联管理和经营郑亚集团股份公司；并在郑亚集团董事会 1995 年 6 月 28 日的会议纪要中明确规定：董事会同意公司经营者（海南商联）按销售额 1% 的比例提取管理费。于是就形成了海南商联受托经营郑亚集团的运作模式，并与郑亚集团一套人马，两块牌子，总部设在广州。从此总经理在外地遥控实施对郑亚集团和商场的管理。王遂舟既是海南商联的法人代表，又是郑亚集团的总经理，可以随意抽调人员与资金。这种制度安排的结果是亚细亚的信誉和人员被海南商联利用，亚细亚的经营利润被海南商联占有，而这一切都是无偿的。

又如，南阳亚细亚商场借到贷款 2 000 万元，股东高 × × 却要了 600 万元，并拨到成都给其一位朋友做房地产生意，结果全亏了，以两栋楼房抵债。抵债手续尚未办妥，高 × × 却对欠债人说：“你不要向南阳还债了，你把两栋楼房给我，南阳的钱由我还”。最终，南阳亚细亚分文未得。

上述事实只是郑亚集团暴露出来的极小部分，但已能说明郑亚集团经营者的品行与操守状况。

（2）董事会。

COSO 报告认为，企业内部控制环境的一个重要因素是董事会，并认为企业应该建立一个强有力的董事会，董事会要能对企业的经营管理决策起到真正监督引导的作用。在郑亚集团公司内部，董事会一直处于瘫痪状

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

态。郑亚集团公司的注册日期是1993年10月，但直到1995年6月才最后确立。在近两年的时间里，集团公司决策层一直处于不断演变的状态之中，没有按章程规范化运作，董事会从未召集董事们就重大决策进行过表决，凡事都由总经理王遂舟一人拍板。1995年初，亚细亚的主要股东中原不动产公司董事长易人，新任董事长认为前任批准的股权转让造成公司资产流失，不予承认，表示股权纠纷问题不解决就不参加董事会。从此，郑亚集团最高决策机构、监督机构陷于瘫痪。比如，冠名权属于无形资产，其转让照理应该经董事会讨论通过，但实际上是王遂舟一个人说了算，只要他签字同意，别人就可建个"亚细亚"，如许昌、安阳、洛阳、商丘的亚细亚都是他签字同意的。在郑亚集团，总经理成了国王，董事会如同虚设。

（3）人事政策与员工素质。

COSO报告认为，人是企业最重要的资源，亦是重要的内部控制环境因素。那么，郑亚集团的人事政策与员工素质如何呢？

①以貌取人。1995年底，广州、上海、北京三地大型商场相继开业，管理人员严重不足。亚细亚从西安招聘了几百名青年，经过短期培训后，准备派往三地。由于不了解个人情况，只好对名观相，五官端正、口齿清楚的派往广州、上海或北京的商场当经理，其他人员则当营业员。

②随意用人。亚细亚商场艺术团的报幕员周××，不会管理，不会看账，却被任命为开封亚细亚商场的总经理。

③任人唯亲。亚细亚某领导的一位表弟，原郑州市郊的农民，被任命为北京一家大型商场总经理；某领导的两位妻弟，山东农民，也被委以重任；就连他家的小保姆也被任命为亚细亚集团配送中心的财务总监。

④排斥异己。亚细亚曾有4位年轻的副总，因他们不附和总经理的意见，在1990年借故被派往外地办事处。1991年夏，亚细亚驻外办事处撤销，4位副总返回商场时，他们的位置已被别人取代，闲置半年，被调离商场。

这就是亚细亚的人事政策。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（4）企业产权关系及组织结构。

郑亚商场是由河南省建行租赁公司和中原不动产公司共同出资 200 万元设立的股份制企业，其中，租赁公司 102 万元，占 51% 的股份，中原不动产公司 98 万元，占 49% 的股份。由于郑亚商场计划在 1992 年改组成股份有限公司，面向社会公众发行股票。按照有关规定，上市公司的股东必须在 5 家以上才具备上市资格。由于种种原因，改建的郑州亚细亚股份有限公司上市未获成功。1993 年 9 月，经河南省体改委批准，仅仅有过渡意义的郑州亚细亚股份有限公司正式更名为郑州亚细亚集团股份有限公司。于是，亚细亚上市未能做成，但虚拟的股权转让已被河南省体改委等政府职能部门认定，即河南建行租赁公司 51% 的股权转让给海南大昌实业发展公司 18%，转让给广西北海巨龙房地产公司 10%；中原不动产公司 49% 的股权转让给海南三联企业发展公司 18%，转让给海南汇通信托投资公司 18%。由于股权受让方未按协议及时把购股资金兑付，从此埋下了一个巨大的资金隐患。特别是后来中原不动产公司新任董事长认为前任批准的股权转让造成公司资产流失，不予承认。郑亚集团产权关系混乱局面就此形成。

郑亚集团设有一个“货物配送中心”，其职能是为郑亚商场本店和 4 家直接连锁店配货，该中心负责向厂家直接订货，目的是降低进货成本并防止各商场自行进货时吃回扣。但该中心配送给各大商场的所有商品，价格不但比批发市场上的批发价高出许多，甚至高于自由市场上的零售价！“货物配送中心”实际上成了一个大黑洞。

上述四个方面较清楚地说明了郑亚集团的控制环境情况。其内部控制环境若此，其最终结局亦在意料之内。

2. 风险意识不强

COSO 报告认为，环境控制和风险评估，是提高企业内部控制效率和效果的关键。郑亚集团如何进行环境控制和风险评估呢？原郑亚集团总经理王遂舟，对以往的经营失误总结了六大教训，其中有四条涉及对风险的认识和把握问题。第一是“对市场认识不足，对形势认识不足”。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

“在我们前进的过程中，不但遇到了国内商业同行的压力，而且国外零售业的大举进入也给我们造成了很大的冲击，导致我们认为较先进的经营模式一下子就被冲得体无完肤。第二是“过于自信、乐观、想当然，其结果是骄兵必败。”第三是“面对零售业艰难的状况，我们的应变能力差，整个经营进入死胡同，最后到了山穷水尽的地步。”第四是“抗风险能力差，一经有事阵脚就乱了。”这几个教训说明，在郑亚集团管理层的思想中缺乏风险概念，没有设置风险管理机制，因此抗险能力极低。

3. 缺乏适当的控制活动

COSO 报告认为，控制活动是确保管理层的指令得以实现的政策和程序，旨在帮助企业保证其针对“使企业目标不能达成的风险”采取必要行动。郑亚集团运作中几乎不存在控制活动，或者即使存在所谓的政策和程序，也是名存实亡，未实际发生作用。且看一组数据：亚细亚一年一度的场庆花费都超 70 万元；集团某股东从郑亚商场借出 800 万元，连借条也没有，后来归还 300 万元，剩余 500 万元商场账面和收据显示是“工程款”；集团另一个股东 1993 年借走商场 57 万元，也无人催要；1997 年，郑亚商场管理费用就高达 18.6 亿元。郑亚集团的控制活动如此，何以确保管理层的指令得以实现？

4. 信息沟通不顺畅

COSO 报告认为，一个良好的信息与沟通系统有助于提高内部控制的效率和效果。企业须按某种形式在某个时间之内，辨别、取得适当的信息，并加以沟通，使员工顺利执行其职责。在郑亚集团内部，信息沟通系统几乎不存在。据称，集团内部一不需要成本信息，二不计算投资回收期及投资回报率，三不收集市场方面的信息。会计信息系统由管理层随意控制，资金被大量挪用，却不知去向何方。在郑亚集团，信息系统已经不再是一个管理和控制的工具，而是上层管建人员的话筒，信息随其意愿而变。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

5. 缺乏内部监督

COSO 报告认为，企业内部控制是一个过程，这个过程系通过纳入管理过程的大量制度及活动实现的。要确保内部控制制度切实执行且执行的效果良好、内部控制能够随时适应新情况等，内部控制必须被监督。在亚细亚，自开业以来，没有进行过一次全面彻底的审查。偶尔的、局部的内部审查中，曾发现几笔几百万元资金被转移出去的事，后来也不了了之。任何事情都是总经理说了算，当然包括内部审查人员在内，全无发言权，可见其极度缺乏内部监督。

——摘自：《论改进我国企业内部控制——由亚细亚失败引发的思考》
中国论文下载中心

案例 15 内控导致舞弊的案件

1. 案件的基本情况

2003 年初，中国航天科工集团某机器制造公司审计处在进行公司 2002 年报审计中发现这样一个反常现象：公司 2001 年、2002 年的民品销售收入分别为4 563万元、5 323 万元，呈上升趋势；财务反映的废旧物资销售的数量分别是 863 吨、510 吨，废旧物资销售的收入分别是 78 万元、45 万元，呈下降趋势。正常情况下，生产过程中发生的边角料等废旧物资应该与生产规模同比例增长或下降，为什么财务数据反映的却是不合理的趋势呢？带着疑问，审计处对公司物资处的废旧物资的回收、销售、收款等情况进行了重点审计。查出异常情况的背后是一起舞弊案件。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

经审查，发现物资处处长、综合室主任、仓库主任、废旧回收站站长、计划员等5人为了小团体的利益，擅自决定出售、截留废旧物资数量81.5吨，款额91 200元，截至审计时，已经将私自出售和截留的销售收入私分50 605.80元（涉及63人，每人500~2 000元不等），同时擅自决定降价销售废旧物资，造成损失1.4万元。其舞弊的手法如下：

（1）擅自出售废旧物资并全部截留货款。主要是与租赁公司厂房的湖南个体经营者串通，擅自将废旧物资销售给没有此项业务来往、也没有签订合同的湖南个体经营者，并要求将其销售货款不交财务而直接交物资处；私自销售的废旧物资出门时，借湖南个体经营者的名义，由湖南个体经营者以自己在锻工房加工的少许产品掩盖，或以其加工的产品或废料需要出门为由，堂而皇之地将盗卖的废旧物资办理出门手续。

（2）私自截留出售废旧物资款。主要是通过与签有合同业务的柳州个体经营者截留收入，物资处处长要求柳州个体经营者在销售废旧物资过程中，一部分销售的废旧物资款交财务，另一部分销售的废旧物资款截留下来，交到物资处作小金库（即通谷说的开阴阳收）。私自截留出售废旧物资出门时，以部分销售的废旧物资办理出门手续，即以大量的废旧物资申报并取得出门单，然后以超过出门单标明的废旧物资实际数量的舞弊手法出门。

（3）收买门卫。为了能将违规销售的废旧物资顺利办理出门，物资处处长指使综合室主任，给门卫送钱物等好处，致使门卫在违规废旧物资办理出门时放弃职守，大开方便之门。

（4）擅自决定降价。物资处处长明知道废旧物资销售及其销价变动要经过有关部门审核并履行合同手续，但其却擅自决定将废旧物资销售价格降价，造成损失1.4万元。

2. 舞弊案件暴露内部管理存在的问题

这起舞弊案件涉及的金额并不算很大，但它暴露出来的内部管理问题却是严重的。经审计，物资处废旧物资的回收、分类、登记、过磅、合同、出

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

售、收款、门卫检查等业务流程环节均出现了失职或有章不循的情况：

（1）超越内部组织分工责任原则处置业务。根据公司内部职责权限，废旧物资的出售业务需要计划处（如签合同）、财务处（如价格变动审批）等部门和主管领导的审批，但是2002年下半年大部分废旧物资的出售违反了组织分工控制原则，不通过计划处、财务处等业务部门，擅自决定和处理。在物资处内部也出现了这样的越位行为，本来公司为了规范废旧物资的出售，在物资处内专门设立了废旧物资回收站，负责废旧物资的回收和销售，但很多废旧物资业务没有经过废旧物资回收站，由物资处处长指定没有此项业务权限的综合室主任直接处理。

（2）违反职务分离原则授予或办理业务。按照职务分离原则，某项经济业务的授权批准职务，应与执行该业务的职务分离，但在废旧物资出售业务处理中，出现了批准人（物资处处长）亲自与客户处理降价、交款等业务。又如物资计量有过磅员专司其职，却出现综合室主任对与废旧物资过磅等现象。

（3）不遵守业务流程控制。每一项经济业务的完成都需要经过一定的业务流程环节。废旧物资销售业务的环节包括：业务批准→物资过磅→填单（包括磅码单和结算单）→交款→办出门单→门卫验单放行（包括复验或抽检）。但是案件中废旧物资销售却违反了业务流程，门卫复检先通知物资处人员后复检，致使参与废旧物资销售舞弊的人知道复检则按过磅如实填报，不复检则以少量的废旧物资申报并取得出门单，然后以超过出门单标明废旧物资实际数量出门的现象。又如废旧物资应先交款，才能办理出门单，门卫并据此验单决定是否放行，但实际操作中出现了没有交款，也没有办出门单也放行的现象。湖南个体经营者就是采用先做生意后交款的方式，将废旧物资拉出门卖了之后隔几天才将款交到物资处。

（4）不遵守业务单据控制管理原则。一是《磅码单》和《产品、材料转移结算单》随意置放，无专人管理；二是《产品、材料转移结算单》有两种，其中一种没有编号，无法知道使用了多少，什么时间使用，谁领用。由于单据管理不当，审计核查废旧物资销售业务时，竟出现了有废旧

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

物资销售业务却没有《磅码单》和《产品、材料转移结算单》相对应的现象，无法核对销售业务的真实情况。

（5）废旧物资业务管理混乱。废旧物资的回收、登记、过磅、销售，没有做到点点相连、环环扣紧，有的无记录、无单据，没有形成连续性、完整性、有效性。回收和出售的数据统计与实际出入较大。由于物资处废旧物资销售业务记录不完整，财务数据与物资处废旧物资销售业务记录无法核对，物资处的废旧物资回收记录，与各生产单位也无法核对，因为各生产单位没有记录。

（6）规章制度没有起到作用。公司专门制定了《废旧物资回收利用管理办法》，同时涉及的相关制度还有《出入生产区管理制度》《现金有价证券管理办法》《资产管理总则》等，但在这起舞弊案件中，相应的制度没有起到作用。这么多的违规废旧物资（有据可查的有 81.5 吨），从过磅、填单、合同、收款、门卫检查等要经过多个业务环节和多个部门，但这些违规的物资却都能顺利出门。

3. 结论

通过以上分析，可见在分析查找企业会计造假的行为时，要时刻关注企业的内部控制制度。并通过对企业内部控制的分析和考量，得出造假之源，舞弊之根来。

——摘自：《内部控制制度缘何失败——一起舞弊案例引发的思考》
中华会计网校

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

案例16 东方电子的舞弊事件

1. 简介

东方电子全称为烟台东方电子信息产业股份有限公司，东方电子（000682）。经典蓝筹股，最优秀的上市公司，中国配电自动化的龙头企业，当地纳税大户，拥有员工2 000人。

2. 审计事务所

山东乾聚有限责任会计师事务所，是烟台唯一一家有资格给上市公司作审计的会计师事务所。

3. 经营业绩

1997年1月上市以来，在股本大幅扩张的同时，每股收益一直保持在0.5元以上。每年利润率保持50%以上的增长速度，2000年主营业务利润率奇迹般的定格在43%。主营业务收入成倍增长：1996年为1.37亿元，1997年即上升到2.36亿元，1998年为4.5亿元，1999年为8.55亿元，2000年上升至13.75亿元。

4. 对优良业绩的质疑

（1）主业的配角地位。

东方电子对外称公司涉足电力、通讯、计算机行业，实际上真正给公司带来丰厚收益的是电力自动化，其中电网调度自动化是东方电子起

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

家之本。其服务产品主要集中在县调、地调，在硬件和软件开发上落后于清华大学、电科院等。东方电子1998年－2000年三年的主营业务收入就达27亿元，而整个农网电力系统自动化改造市场的份额才50亿元，占到60%。

（2）不现实的利润率。

专家称，但从电力系统自动化工业企业的角度来说，30%多的利润还是显得有点过高。8%至10%几还是比较实事求是的。在1998年之后，即使利润率较高的高压电网自动化改造领域，利润率也不过10%到30%；在利润率较低的农村电网自动化改造领域，这个数字还不到10%。

（3）低价接单和高人力成本。

在产品报价中，东方电子的报价往往比正常报价低许多。低50万左右，低40%左右。3 000多名员工，1 800多名高级技术和管理人才。

（4）惊人的存款数额。

1999年配股完成，存款数额一直很惊人，1999年为6亿多元，2000年为8亿多元，到2001年上半年，存款余额还有5.5亿元，而贷款和融资需求却又特别的旺盛。

5. 造假手法

东方电子正是形成了一个在董事长指挥下的由证券部、财务部和经营销售部门分工合作组成的“造假小组”，取得高达10.35亿元的变卖内部职工股和炒股收益，然后注入主营业务，包装成主营业务收入，堂而皇之的出现在正式的报表中。

（1）东方电子原董事长、总经理隋×于1994年初在东方电子定向募集期间，与当时负责股票发行的董秘高×密谋，指使财务处负责人注册成立空壳公司——烟台振东高新技术发展公司，以该公司名义、累计购买本公司内部职工股1 044万股。后盗用他人名义，在证券公司营业部开设44个个人股账户，全部股票交由东方电子证券部掌管。自1997年1月东方电子股票上市到2001年8月间，隋×等人虚造公司业绩，相继抛售1 044万原始股。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

（2）隋×还指使公司财务人员，向高×控制的69个个人账户累计投入6.8亿元，在二级市场进行股票炒作，将大部分股市收益用于虚增主营业务收入。为了应付审计，隋×指使销售部门人员采取修改客户合同、私刻客户印章，向客户索要空白合同，粘贴复印伪造合同等四种手段，从1997年开始，先后伪造销售合同1 242份，合同金额17.2968亿元，虚开销售发票2 079张，金额17.0823亿元。同时销售部门还伪造客户的函证。公司财务部负责拆分资金和做假账。为了掩盖资金的真实来源，隋×、方×等通过在烟台某银行南大街分理处设立的东方电子户头、账户，在该行工作人员的配合下，中转、拆分由证券公司所得的收入，并根据伪造的客户合同、发票，伪造1 509份银行进账单以及相应的对账单、金额共计17.0475亿元。为了把假象作的更真实，隋×还指使销售部门人员与个别客户串通，通过向客户汇款，再由客户汇回的方式，虚增销售收入。

6. 定罪

隋×被烟台市中级人民法院一审判处有期徒刑2年，并处罚金人民币5万元；高×被一审判处有期徒刑1年，并处罚金人民币2.5万元；方×被一审判处有期徒刑1年，缓刑1年，并处罚金人民币5万元。

来源：人大经济论坛

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

案例 17 蓝田股份的“秘密”

1. 简介

蓝田股份公司 1996 年 6 月上市，（600709），2001 年 10 月，中央财经大学研究员刘姝威在《金融内参》发表“应立即停止对蓝田股份发放贷款”的短文，此后蓝田资金链开始断裂。2002 年 1 月，涉嫌提供虚假财务信息，董事长保田等 10 名中高层管理人员被拘传接受调查。2002 年 3 月公司实行特别处理，股票简称“ST 生态”，2002 年 5 月，因连续 3 年亏损，暂停上市。现已退市。

鼎盛时期的蓝田股份曾被誉为“中国农业第一股”、“中国农业产业化旗帜”，创造了中国农业企业罕见的“蓝田神话”：总资产规模从上市前的 2.66 亿元发展到 2000 年末的 28.38 亿元，增长了 10 倍。历年年报的业绩都在每股 0.6 元以上，最高达到 1.15 元，即使遭遇 1998 年特大洪灾，每股收益也达到不可思议的 0.81 元。堪称最精致的假货。

2. 审计事务所

沈阳华伦会计师事务所，还曾为东北制药、黎明股份审计。1998 – 2000 年出具标准无保留意见。1993 – 1997 年沈阳会计师事务所出具标准无保留意见。2001 年武汉环众会计师事务所出具无法表示意见，2002 年中报出具否定意见。

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

3. 造假手法

利用虚构货币资金（在养殖基地现场钱货两清的交易方式）虚增主营业务收入，为了掩盖大量的现金余额，将其转化成在建工程本期增加投资（生态基地、鱼塘升级改造、大湖开发项目）。

流动资产最低，应收账款低，流动资产主要由存货和货币资金构成，而在产品占存货的比例达到 82%，资产逐年上升主要是由于固定资产构成。

4. 疑点

2000 年主营业务收入比重占 69% 的水产品，销售额达 12.7 亿元，在养殖基地现场钱货两清成为惯例，而直线距离 200 公里以内的武昌鱼应收账款回收期 577 天，收入只是蓝田的 8%，洞庭水殖应收账款回收期 178 天，收入只是蓝田的 4%。

2000 年固定资产占资产百分比高于同业平均值 1 倍多，在产品占存货百分比高于同业平均值 1 倍，在产品绝对值高于同业平均值 3 倍。蓝田自上市以来所有的募集资金、新增借款和盈利几乎全部变成了固定资产。

精养鱼塘每亩水面产值达 3 万元，考虑到水产品的价格，意味着蓝田一亩水面至少要产 3 000 千克鱼，每平方米水面下要有 50～60 千克鱼在游动，这么大的密度氧气供应是大问题，恐怕只有在实验室才能做得到。存货周转率最低的 1998 年也达到 4.49，最高的 1995 年甚至达到 10.82，意味着蓝田股份从购买鱼苗到鱼儿长大并卖出最多只要 80 天的时间。

5. 审计困难

蓝田股份大量的交易是通过现金交易进行的，采取了“坐收坐支”的

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

办法，审计师难以从收款的角度验证收入的真实性，而对面积达300余万亩的洪湖里的水产品存货进行盘点，也极其困难；需要作为重点审计领域的固定资产，不是人们熟知的房屋建筑物、机器设备等，而是相当大的部分在水、土改造方面，为审计师确认固定资产的存在性和价值带来了极大的困难。

来源：人大经济论坛

全国最低交易手续费免费办理国内正规商品股指原油期货开户 零佣金 不限资金量和交易量直接申请交易所手续费
任何地方费用比我们低 10倍赔偿差价 客服QQ/微信：958218088 期货开户和书籍下载请进:http://www.7help.net

责任编辑　李蔚蔚
封面设计　杜　帅
美术编辑　阮　成

本书分别介绍了资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表、财务报表附注以及合并财务报表的错报之处，详细介绍了中国上市公司财务舞弊的主要手段。不仅如此，文中还列举了多个财务侦查案例，帮助读者更好地理解、掌握财务报表的审读和分析技巧。

本书适合完全不懂会计的财务报表使用者及有一定会计基础的财务报表分析者阅读，也适合各阶层财务工作者作为财务报表编制和分析的参考读物。

斯坦威微博
http://e.weibo.com/standway

上架建议：会计

ISBN 978-7-5375-7240-8

9 787537 572408

定价：45.00元